

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi leimaverolain muuttamisesta

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi kiinteän omaisuuden yhteydessä luovutetun irtaimen omaisuuden leimaveroa koskeva säännös siten, että leimavero olisi suoritettava vain kiinteän omaisuuden arvosta, jos kauppahinnan jakautuminen kiinteän ja irtaimen omaisuuden kesken voidaan selvittää. Säännös koski myös kaupungissa olevaa vuokratonttia rakennuksineen koskevaa luovutusta.

Leimaverovelvollisuutta ehdotetaan huojettaavaksi silloin, kun yhteisö siirtää osan toiminnastaan perustetulle tytäryhteisölle tai kahden tai useamman yhteisön yhdessä perustamalle yhteisölle. Ehdotuksen mukaan yhtei-

söllä olisi oikeus hakemuksesta saada leimavero takaisin niissä tapauksissa, joissa kiinteistö, kaupungissa oleva vuokratontti rakennuksineen tai arvopaperit luovutetaan apporttiomaisuutena tytäryhteisölle tai kahden tai useamman yhteisön yhdessä perustamalle yhteisölle. Nykyinen leimaverolaissa oleva yhtiömuodon muutosta koskeva säännös ehdotetaan kumottavaksi.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan heti kun se on hyväksytty ja vahvistettu. Lakia sovellettaisiin niihin luovutuksiin, jotka tapahtuvat lain voimaantulon jälkeen.

PERUSTELUT

1. Nykyinen tilanne

Kokonaisverouudistuksen yhteydessä muutettiin elinkeinoverotusta koskevia säännöksiä muun muassa siten, että elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin (360/68) lisättiin vuonna 1988 tuloverotusta koskevia säännöksiä yhteisöjen diffuusio- eli jakautumisjärjestelyissä ja muissa yritysjärjestelyissä. Uudistus toteutettiin säätämällä laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain väliaikaisesta muuttamisesta (1248/88), jota sovelletaan vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa.

Diffuusiolla eli jakautumisella tarkoitetaan yrityksen jakautumista kahdeksi tai useammaksi juridiseksi yksiköksi. Syynä on joko toiminnan uudelleen organisointi tai rationalisointi. Pienyrityksissä jakautuminen on usein

tarpeen perinnönjaon tai sukupolvenvaihdon toteuttamiseksi.

Diffuusiojärjestelyt edellyttävät usein myös käyttöomaisuuden siirtoja. Leimaverolain mukaan kiinteän omaisuuden omistusoikeuden luovutuskirja on lainhuutoa haettaessa varustettava veron määrää vastaavilla leimamerkeillä omaisuuden arvon mukaan. Kaupungissa olevaa vuokratonttia rakennuksineen koskeva luovutuskirja on vastaavasti varustettava leimamerkeillä, kun vuokraoikeuden siirto ilmoitetaan kunnalliselle viranomaiselle. Leimavero on 6 prosenttia, kun omaisuuden arvo on yli 200 000 markkaa. Jos kiinteistön ohella samalle vastaanottajalle luovutetaan myös irtainta omaisuutta, on kiinteistön kauppakirja varustettava leimamerkeillä lain 22 §:n mukaan kiinteän ja irtaimen omaisuuden yhteenlasketun

arvon mukaan. Myös kaupungissa olevaa vuokratonttia rakennuksineen luovutettaessa on samalla luovutetun irtaimen omaisuuden arvo otettava huomioon leimaveroa suoritettaessa. Kun arvopapereita luovutetaan ilman arvopaperipörssin välitystä, leimaveroa on suoritettava 1,6 prosenttia kauppahinnasta. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kiinteän omaisuuden ja arvopapereiden sijoittaminen osakeyhtiön yhtiön osakkeita vastaan eli apportiomaisuutena on myyntiin rinnastettava luovutus, josta on suoritettava leimaveroa.

2. Ehdotetut muutokset

2.1. Kiinteän omaisuuden yhteydessä luovutettava irtain omaisuus

Leimaverolain 22 §:n säännöksellä, jonka mukaan kiinteän omaisuuden arvoon on lisättävä kiinteistön ohella samalle vastaanottajalle luovutetun irtaimen omaisuuden arvo ja joka koskee myös kaupungissa olevaa vuokratonttia rakennuksineen, on monessa tapauksessa olennainen merkitys veron määrään. Säännöksen tarkoituksena on veron kiertämisen estäminen. Leimaverolain tarkoituksena ei kuitenkaan ole muun irtaimen omaisuuden kuin arvopapereiden saannon verottaminen. Ei ole tarkoituksenmukaista, että irtaimen omaisuuden luovutus, joka muutoin ei ole leimaveronalainen, muuttuisi sellaiseksi kiinteistön tai vuokratontin ja sillä olevan rakennuksen hankkimisen yhteydessä. Yritysten luovutusten yhteydessä luovutettavien koneiden ja laitteiden arvo on monissa tapauksissa suurempi kuin kiinteistön tai kaupungissa olevan vuokraoikeuden rakennuksineen, joten leimaveron osuus tällaisissa luovutustapauksissa on melko huomattava.

Tämän vuoksi ehdotetaan leimaverolakia muutettavaksi siten, että leimaveroa olisi suoritettava vain kiinteän omaisuuden luovutuksesta ja kaupungissa olevaa vuokratonttia rakennuksineen koskevasta luovutuksesta, jos kauppahinnan jakautuminen kiinteän ja irtaimen omaisuuden kesken on selvitetty. Veronkiertämisyritysten estämiseksi on tarpeen säännös, jonka mukaan koko vastikkeen katsotaan tulevan kiinteistön osalle, jolle vastikkeen jakautumista kyetä selvittämään.

2.2. Yhteisöjen jakautuminen

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 a §:ssä on säädetty, missä tapauksissa yhteisö voi jakautua osittain säännönmukaisista tuloveroseuraamuksista poikkeavien tuloveroseuraamuksin. Näitä olisivat tapaukset, joissa yhteisö siirtää osan toiminnastaan konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/86) 3 §:n 1 tai 2 momentissa tarkoitettulle siirtyvää toimintaa jatkamaan perustetulle tytäryhteisölleen. Kysymyksessä on tytäryhteisö, kun kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta omistaa vähintään yhdeksän kymmenesosaa toisen kotimaisen osakeyhtiön osakepääomasta tai osuuskunnan osuuksista. Konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain mukaan tytäryhteisönä pidetään myös sellaista osakeyhtiötä tai osuuskuntaa, jonka osakepääomasta tai osuuksista emoyhteisö yhden tai useamman tytäryhteisönsä kanssa omistaa yhdeksän kymmenesosaa. Mainittu säännös koskee myös tapauksia, joissa kaksi tai useampi yhteisö perustaa niiltä siirtyvää toimintaa jatkamaan uuden yhteisön. Jos näissä tapauksissa siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö tai kaupungissa oleva vuokratontti rakennuksineen luovutetaan apportiomaisuutena toimintaa jatkamaan perustetulle yhteisölle, luovutuksesta suoritettava leimavero saattaa aiheuttaa esteen muutoin tarkoituksenmukaiselle diffuusiolle. Lainhuudon myöntäville viranomaisille eli kiinteistö- ja kihlakunnantuomareille ei voida asettaa velvollisuutta selvittää, milloin kysymyksessä on elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa tarkoitettu siirtyvää toimintaa jatkamaan perustettu yhteisö. Tämän vuoksi ehdotetaan, että yhteisöllä on oikeus hakemuksesta saada lääninverovirastolta leimavero takaisin silloin, kun kysymyksessä on laissa tarkoitettu luovutus. Leimaveron palauttamisen edellytykset olisi hakijan selvittettävä. Verotoimiston toimitetun verotuksen perusteella antama lausunto saattaisi useissa tapauksissa olla tarpeen leimaveron palauttamiseksi. Ehdotettu menettely on tarkoituksenmukainen siitakin syystä, että lainhuudon saaminen saattaisi viivästyä tarvittavien selvitysten johdosta, mikä taas puolestaan aiheuttaisi muita haittoja. Kehitysalueiden veronhuojennuksista annetussa laissa (290/82) tarkoitettua toimintaa varten hankitusta kiinteistöstä tai vuokratontista rakennuksineen suoritettu leimavero palautetaan myös hakemuksesta.

Leimaverolain 31 §:n mukaan kiinteistön omistusoikeuden luovutuskirja sekä arvopapereiden myynti on leimaverosta vapaa, kun elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa tarkoitettua liike- tai ammattitoimintaa harjoittava avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö luovuttaa omaisuutta yhtiön toimintaa jatkamaan perustetulle osakeyhtiölle edellyttäen, että avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osakkaina olleet henkilöt omistavat osakeyhtiön osakkeista vähintään kaksi kolmannesta. Ilman nimenomaista säännöstä olisi osakeyhtiö velvollinen suorittamaan leimaveroa, sillä henkilöyhtiö ja osakeyhtiö ovat erillisiä oikeushenkilöitä.

Vuoden 1989 alusta voimaan tulleeseen avoimesta yhtiöstä ja kommandiittiyhtiöstä annettuun lakiin (389/88) sisältyy säännös henkilöyhtiön muuttamisesta osakeyhtiöksi. Lain

periaatteiden mukaisesti yhtiö säilyy samana oikeushenkilönä, joten omistajanvaihdoista ei tapahdu. Tämä säännös on otettu huomioon myös kokonaisverouudistukseen sisältyvässä elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia koskevassa muutosehdotuksessa. Tämän vuoksi ehdotetaan leimaverolain 31 § kumottavaksi.

3. Esityksen taloudelliset vaikutukset

Voimassa olevat leimaveroa koskevat säännökset saattavat joissakin tapauksissa muodostaa esteen diffuusiojärjestelyjen toteuttamiselle. Ehdotetuilla säännöksillä ei olisi merkittävää vaikutusta leimaveron tuottoon.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1. Lakiehdotuksen perustelut

22 §. Nykyisen 22 §:n tarkoituksena on veron kiertämisen estäminen. Vaikka irtaimen omaisuuden luovutuksesta suoritettavasta leimaverosta ehdotetaankin luovuttavaksi, on säännöksellä voitava estää veron kiertäminen siten, että kauppahinnasta suurin osa kohdistettaisiin irtaimen, josta ei ole suoritettava leimaveroa. Kiinteän omaisuuden luovutuksen yhteydessä luovutetusta irtaimesta omaisuudesta tulisi leimaveron suoritettavaksi vain silloin, kun vastikkeen jakautumista ei kyetä selvittämään. Tällöin katsottaisiin koko vastikkeen tulevan kiinteistön osalle.

31 §. Yleisperusteluissa esitetyistä syistä pykälä ehdotetaan kumottavaksi.

97 b §. Pykälään sisältyisi säännös leimaveron palauttamisesta niissä tapauksissa, joissa on kysymyksessä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 a §:ssä tarkoitettu luovutus. Omaisuus tulisi olla luovutettu apportiomaisuutena toimintaa jatkamaan perustetulle yhteisölle. Jos omaisuus on luovutettu kauppatvaihtokirjalla, luovutus ei olisi leimaverosta vapaa.

Leimaveron palautusoikeus koskisi vain sitä luovutusta, jolla kiinteistö, vuokraoikeus rakennuksineen tai arvopaperit on luovutettu

toimintaa jatkamaan perustetulle yhteisölle. Jos kiinteistö on luovutettu useamman kerran, ennen kuin lainhuutoa haetaan, on jokaisesta aikaisemmastakin luovutuksesta suoritettava leimaveron korotuksineen lainhuutoa haettaessa. Tätä osuutta leimaverosta ei kuitenkaan olisi oikeutta saada takaisin. Myöskään lainhuutoa haettaessa mahdollisesti suoritettavaa veronkorotusta tai arvopapereiden luovutuksesta suoritettavaa veronlisäystä ei palautettaisi, vaan ainoastaan se määrä, joka luovutuksesta olisi maksettava, jos leimaveron olisi maksettu ajallaan. Lääninveroviraston päätöksestä olisi verovelvollisella valitusoikeus leimaverolain 98 a §:n nojalla lääninoikeuteen. Veronsaajan edun valvomiseksi voitaisiin tehdä valitus lain 92 §:n 4 momentin nojalla. Hakemus leimaveron palauttamisesta olisi tehtävä kolmen vuoden kuluessa siitä, kun leimaveron on suoritettu.

2. Voimaantulo

Laki ehdotetaan tulevaksi voimaan mahdollisimman pian sen jälkeen, kun eduskunta on sen hyväksynyt. Sitä sovellettaisiin niihin kiinteän omaisuuden luovutuksiin ja kaupungissa olevaa vuokratonttia rakennuksineen koskeviin

luovutuksiin sekä arvopapereiden luovutuksiin, jotka tapahtuvat lain voimaantulon jälkeen.

kuin valtiopäiväjärjestyksen 66 §:ssä on säädetty.

3. Säättämisjärjestys

Edellä esitetyn perusteella annetaan Eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki olisi käsiteltävä siinä järjestyksessä

Laki

leimaverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan 6 päivänä elokuuta 1943 annetun leimaverolain (662/43) 31 §, sellaisena kuin se on
 28 päivänä joulukuuta 1978 annetussa laissa (1093/78),
muutetaan 22 § ja
lisätään lakiin uusi 97 b § seuraavasti:

22 §

Jos kiinteän omaisuuden ohella samalle vastaanottajalle on luovutettu myös irtainta omaisuutta eikä vastikkeen jakautumista niiden kesken ole selvitetty, on koko vastikkeen katsottava tulevan kiinteän omaisuuden osalle.

97 b §

Jos elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 a §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö, vuokratontti rakennuksineen tai arvopaperit on luovutettu apporttiomaisuutena toimintaa jatkaamaan perustetulle yhteisölle, tällä yhteisöllä on oikeus hakemuksesta saada lääninverovirastolta takaisin kiinteistön omistusoikeuden luovutuskirjasta, kaupungissa olevaa vuokratonttia

rakennuksineen koskevasta luovutuskirjasta ja arvopapereiden luovutuksesta suorittamansa leimaveron. Leimaveron ei kuitenkaan palauteta enempää kuin se määrä, joka luovutuksesta 16 tai 55 §:n mukaan säädettyssä ajassa suoritettuna olisi ollut maksettava.

Hakijan on selvitettävä leimaveron palauttamisen edellytykset. Hakemus leimaveron palauttamisesta on tehtävä kolmen vuoden kuluessa siitä, kun leimaveron on suoritettu.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1989. Sitä sovelletaan niihin kiinteän omaisuuden luovutuksiin ja kaupungissa olevaa vuokratonttia rakennuksineen koskeviin luovutuksiin sekä arvopapereiden luovutuksiin, jotka tapahtuvat lain voimaantulon jälkeen.

Helsingissä 3 päivänä maaliskuuta 1989

Tasavallan Presidentti

MAUNO KOIVISTO

Ministeri Ulla Puolanne

Laki

leimaverolain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti
kumotaan 6 päivänä elokuuta 1943 annetun leimaverolain (662/43) 31 §, sellaisena kuin se on
28 päivänä joulukuuta 1978 annetussa laissa (1093/78),
muutetaan 22 § ja
lisätään lakiin uusi 97 b § seuraavasti:

Voimassa oleva laki

22 §.

Milloin kiinteistön ohella on samalle vastaanottajalle luovutettu irtaintakin omaisuutta, leimattakoon kiinteistöä koskeva luovutuskirja kiinteän ja irtaimen omaisuuden yhteenlasketusta arvosta.

31 §.

Kiinteistön omistusoikeuden luovutuskirja sekä arvopaperien myynti on leimaverosta vapaa, kun elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa (360/68) tarkoitettua liike- tai ammattitoimintaa harjoittava avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö luovuttaa omaisuutta yhtiön toimintaa jatkamaan perustetulle osakeyhtiölle edellyttäen, että osakeyhtiön osakkeista vähintään kaksi kolmannelta omistavat avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön osakkaina olleet henkilöt.

Ehdotus

22 §

Jos kiinteän omaisuuden ohella samalle vastaanottajalle on luovutettu myös irtainta omaisuutta eikä vastikkeen jakautumista niiden kesken ole selvitetty, on koko vastikkeen katsottava tulevan kiinteän omaisuuden osalle.

(kumotaan)

97 b §

Jos elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 a §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa siirtyvään toimintaan kuuluva kiinteistö, vuokratontti rakennuksineen tai arvopaperit on luovutettu apportiomaisuutena toimintaa jatkamaan perustetulle yhteisölle, tällä yhteisöllä on oikeus hakemuksesta saada lääninverovirastolta takaisin kiinteistön omistusoikeuden luovutuskirjasta, kaupungissa olevaa vuokratonttia rakennuksineen koskevasta luovutuskirjasta ja arvopaperien luovutuksesta suorittamansa leimaveron. Leimaveron ei kuitenkaan palauteta enempää kuin se määrä, joka luovutuksesta 16 tai 55 §:n mukaan säädettyssä ajassa suoritettuna olisi ollut maksettava.

Voimassa oleva laki

Ehdotus

Hakijan on selvitettävä leimaveron palauttamisen edellytykset. Hakemus leimaveron palauttamisesta on tehtävä kolmen vuoden kuluessa siitä, kun leimavero on suoritettu.

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 1989. Sitä sovelletaan niihin kiinteän omaisuuden luovutuksiin ja kaupungissa olevaa vuokratonttia rakennuksineen koskeviin luovutuksiin sekä arvopaperien luovutuksiin, jotka tapahtuvat lain voimaantulon jälkeen.
