

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och lag om ändring av 18 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att det stiftas en lag om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet samt att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras.

Den föreslagna lagen om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet gör det möjligt att beakta s.k. slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i beskattningen av det finländska moderbolaget på det sätt som EU-rätten förutsätter.

Enligt förslaget ska de slutliga förlusterna beaktas i beskattningen av moderbolaget i form av ett separat koncernavdrag. Lagen ska tillämpas på aktiebolag och andelslag som kan vara givare eller mottagare av ett sådant koncernbidrag som avses i lagen om koncernbidrag vid beskattningen. Moderbolaget ska direkt äga minst nio tiondelar av aktiekapitalet eller andelarna i dotterbolaget. I en situation där bolagen mellan moderbolaget och dotterbolaget finns i samma stat som dotterbolaget beaktas även indirekt ägande.

Enligt förslaget räknas som slutliga förluster sådana förluster som inte har kunnat utnyttjas och inte kommer att kunna utnyttjas av dotterbolaget eller någon annan i dotterbolagets skatterättsliga hemvist eller någon annanstans. En förutsättning är bland annat att dotterbolagets verksamhet har avslutats och att dotterbolaget har upplösts. De slutliga förlusterna ska existera även enligt skattelagstiftningen i dotterbolagets hemstat. Moderbolaget ska kunna påvisa beloppet av dotterbolagets förluster och att de är slutliga på det sätt som avses i EU-rätten.

Beloppet av koncernavdraget räknas ut utifrån beloppet av dotterbolagets slutliga förluster. Beloppet av de slutliga förlusterna ska räknas ut vid utgången av dotterbolagets sista hela skatteår och vid tidpunkten för dotterbolagets upplösande. Beloppet räknas vid de båda tidpunkterna ut enligt såväl skattelagstiftningen i dotterbolagets hemstat som lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Som slutliga förluster ska betraktas det lägsta av de belopp som räknats ut på detta sätt.

Koncernavdraget får dras av till ett belopp som högst motsvarar moderbolagets beskattningsbara resultat av näringsverksamheten under skatteåret. Avdraget ska göras det år som dotterbolaget upplöses. Lagen innehåller också bestämmelser om vissa belopp som sänker koncernavdraget, om konsekvenserna av en möjlighet som framkommer senare att utnyttja förlusterna och om hur ändringar i efterskott i dotterbolagets beskattning påverkar beloppet av koncernavdraget samt vissa förfarandebestämmelser.

Dessutom föreslås det att bestämmelsen om en begränsning av ränteavdraget i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ska ändras så att näringsverksamhetens resultat, som utgör grunden för uträkningen av de icke avdragsgilla nettoränteutgifterna, ska minskas med koncernavdrag på motsvarande sätt som det minskas med givna koncernbidrag.

RP 185/2020 rd

De föreslagna lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2021. Avsikten är att lagarna ska tillämpas första gången vid beskattningen för 2021.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
MOTIVERING	5
1 Bakgrund och beredning.....	5
2 Nuläge och bedömning av nuläget.....	5
2.1 Koncernbidragslagen	5
2.2 Förlustutjämning	6
2.3 EU-rätten	7
2.3.1 Etableringsfrihet.....	7
2.3.2 Utländska dotterbolag i koncernbeskattningsystem	8
2.3.3 EU-rätten om slutliga förluster.....	9
2.4 Rätts- och beskattningspraxis i Finland	11
2.5 Kommissionens överträdelseförfarande mot Finland	14
2.6 Slutsatser om nuläget och kommissionens överträdelseförfarande.....	15
3 Målsättning	15
4 Förslagen och deras konsekvenser.....	16
4.1 De viktigaste förslagen.....	16
4.1.1 Allmänt.....	16
4.1.2 Beaktande av förluster i form av koncernavdrag	16
4.1.3 Tillämpningsområde	16
4.1.4 Ägarandel som krävs.....	17
4.1.5 Begreppet slutlig förlust.....	18
4.1.6 Moderbolagets bevisbörda	22
4.1.7 Beräkning av den slutliga förlusten.....	24
4.1.8 Hur koncernavdraget dras av	25
4.1.9 Senare ändringar av beloppet av den slutliga förlusten.....	25
4.1.10 Belopp som minskar koncernavdraget	26
4.1.11 Yrkande om avdrag	27
4.1.12 Bestämmelser om ränteavdragsbegränsning	27
4.2 De huvudsakliga konsekvenserna	28
4.2.1 Konsekvenser för skatteinkomsterna	28
4.2.2 Konsekvenser för myndigheterna	28
4.2.3 Konsekvenser för skattskyldiga	29
5 Alternativa handlingsvägar	29
5.1 Handlingsalternativen och deras konsekvenser.....	29
5.2 Lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet.....	29
6 Remissvar	35
7 Specialmotivering	38
8 Ikraftträdande.....	43
9 Samband med andra propositioner	43
LAGFÖRSLAG	44
1. Lag om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet	44
2. Lag om ändring av 18 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	48
BILAGA	49
PARALLELLTEXT	49

RP 185/2020 rd

2. Lag om ändring av 18 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet .49

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

I Finland beaktas en koncern som en ekonomisk helhet i beskattningen med hjälp av koncernbidragslagstiftningen. Beviljat koncernbidrag betraktas som avdragsgill utgift för det givande bolaget och som skattepliktig inkomst för det mottagande bolaget. Lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986), nedan *koncernbidragslagen*, förutsätter bl.a. att både givaren och mottagaren av koncernbidrag ska vara allmänt skattskyldiga i Finland.

Kommissionen har med stöd av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) inlett ett formellt överträdelseförfarande mot Finland, eftersom kommissionen anser att den finska lagstiftningen är oförenlig med unionslagstiftningen när det gäller skatteavdragsrätten för koncernbidrag mellan enheter inom en koncern. Enligt kommissionen bör det vara tillåtet att ge ett avdragsgillt koncernbidrag till ett koncernbolag som är etablerat i en annan medlemsstat eller i en EES-stat till den del koncernbolaget har sådana s.k. slutliga förluster som avses och definieras i Europeiska unionens domstols (EU-domstolens) rättspraxis.

Enligt punkt 5 ”Åtgärder mot internationellt kringgående av skatt och aggressiv skatteplanering” i bilaga 5 till regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering ska regleringen om koncerners resultatutjämning ses över och en avdragsgillhet för utländska dotterbolags s.k. slutliga förluster göras möjlig. I anslutning till detta tillsatte finansministeriet den 31 oktober 2019 en arbetsgrupp med uppgift att utreda reformen av koncernbeskattningen och den skattemässiga behandlingen av s.k. slutliga förluster. Arbetsgruppens mandatperiod går ut den 31 januari 2021.

Begreppet slutlig förlust i ett utländskt dotterbolag baserar sig på EU-rätten och dess innehåll påverkas väsentligt av hur EU-domstolen har definierat det i sina domar.

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Ett utkast till proposition har även behandlats i den ovannämnda arbetsgruppen som tillsatts av finansministeriet.

Ett utkast till propositionen har varit på remiss mellan den 17 september och den 6 oktober 2020. Propositionen sändes på remiss till relevanta ministerier, myndigheter och intresseorganisationer samt representanter för universiteten, sammanlagt 19 aktörer. Bakgrundsmaterialet till propositionen finns på adressen [valtioneuvosto.fi/sv/projekt_med_identifieringskod VM124:00/2020](http://valtioneuvosto.fi/sv/projekt_med_identifieringskod_VM124:00/2020) (på finska).

2 Nuläge och bedömning av nuläget

2.1 Koncernbidragslagen

Koncernbidragslagen har varit i kraft sedan 1987. Ett centralt syfte med lagen har varit att koncerner ska beskattas som en enda ekonomisk helhet. Enligt 2 § i koncernbidragslagen får ett aktiebolag eller ett andelslag ge ett annat aktiebolag eller andelslag koncernbidrag, om lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968, nedan *näringssskattelagen*) tillämpas på beskattningen av såväl givaren som mottagaren. Med koncernbidrag avses annat bidrag än kapitalplacering som inte enligt näringssskattelagen får avdras från inkomsten. Koncernbidrag betraktas vid beskattningen av givaren som en avdragsgill utgift och vid beskattningen av mottagaren som skattepliktig inkomst.

RP 185/2020 rd

En koncern enligt koncernbidragslagen förutsätter minst nio tiondelar av aktiekapitalet i ett annat aktiebolag eller av andelarna i ett annat andelslag. Som dottersamfund betraktas även ett aktiebolag eller andelslag i vilket modersamfundet tillsammans med ett eller flera av sina dottersamfund äger minst nio tiondelar av aktiekapitalet respektive andelarna. Koncernbidrag kan beviljas från ett moderbolag till ett dotterbolag, från ett dotterbolag till ett moderbolag eller mellan två systerbolag.

Både givaren och mottagaren av koncernbidrag ska vara inhemska aktiebolag eller andelslag. I rättspraxis har det med stöd av artikeln om diskrimineringsförbud i skatteavtalet ansetts att koncernbidragslagens krav på innehav mellan två inhemska koncernbolag även uppfylls genom ett utländskt koncernbolag (HFD 1992 B 509 och 510). I avgörandet HFD 2003:79 ansågs det att parter i ett koncernbidrag kunde vara ett i Finland verksamt dotterbolag till ett nederländskt moderbolag och en i Finland verksam filial till moderbolagets svenska dotterbolag. I avgörandet HFD 2003:33 var det fråga om en situation där koncernbidrag från finländska dotterbolag till moderbolaget inte ansågs vara en avdragsgill utgift, när moderbolaget vid tillämpningen av skatteavtalet ansågs ha sitt säte i Danmark, varvid rätten att beskatta bolaget på dess globala inkomst tillföll Danmark.

Den skattskyldige har rätt att avdra koncernbidraget såsom kostnad endast om överensstämmande utgifts- och inkomstregistreringar har gjorts i givarens och mottagarens bokföring. Ett koncernbidrag anses vid beskattningen utgöra kostnad för givaren och intäkt för mottagaren under det skatteår, under vilket bidraget har betalats.

Enligt koncernbidragslagen får ett koncernbidrag inte överstiga näringsverksamhetens resultat före avdrag för koncernbidraget. Att ge koncernbidrag kan således inte ge upphov till förluster.

Koncernförhållandet mellan givaren och mottagaren ska ha pågått hela skatteåret. Dessutom ska räkenskapsperioderna för givaren och mottagaren av koncernbidrag upphöra samtidigt, om bokföringsnämnden inte har beviljat undantag från detta.

Enligt koncernbidragslagen kan den som ger eller tar emot koncernbidrag inte vara en depositionsbank, ett kreditinstitut eller en försäkrings- eller pensionsanstalt som avses i näringskattelagen.

2.2 Förlustutjämning

Enligt 119 § i inkomstskattelagen (1535/1992) dras förlust som härrör från privata rörelers näringsverksamhet av från näringsverksamhetens resultat under de tio följande skatteåren, i den mån inkomst uppkommer. Med näringsförlust avses ett enligt näringskattelagen uträknat förlustresultat.

I 122 § i inkomstskattelagen föreskrivs om hur ägarväxlingar påverkar rätten att dra av förluster. Enligt paragrafens 1 mom. får samfunds och näringsammanslutningars förluster inte dras av, om över hälften av aktierna eller andelarna däri under eller efter förluståret har bytt ägare till följd av något annat förvärv än arv eller testamente eller om över hälften av medlemmarna har ersatts med nya. Vidare sägs det att om motsvarande ägarbyte har skett i ett samfund eller en sammanslutning som äger minst 20 procent av aktierna eller andelarna i ett förlustbringande företag, anses de aktier och andelar som samfundet eller sammanslutningen äger ha bytt ägare. I enlighet med paragrafens 2 mom. avdras ett börsnoterat bolags förlust trots vad som föreskrivs i 1 mom., om mer än hälften av de aktier i bolaget som inte är föremål för handel på en reglerad marknad inte har bytt ägare på det sätt som avses i 1 mom.

Enligt 122 § 3 mom. i inkomstskattelagen kan Skatteförvaltningen trots en ägarväxling av särskilda skäl bevilja rätt att dra av förlust när det är påkallat med hänsyn till samfundets eller sammanslutningens fortsatta verksamhet. Enligt 4 mom. får aktiebolag och andelslag dock dra av förlust med stöd av tillstånd från Skatteförvaltningen endast till den del som samfundets inkomst under skatteåret före förlustavdrag överskrider beloppet av det koncernbidrag som samfundet erhållit och som avses i koncernbidragslagen. Skatteförvaltningen kan på de grunder som avses i 3 mom. bevilja tillstånd att dra av hela förlusten, om de i 3 § i koncernbidragslagen avsedda villkoren för att ge koncernbidrag har uppfyllts redan före ägarbytet enligt 1 mom.

Bestämmelser om fusioners och fissioners inverkan på avdrag av förluster finns i 123 § i inkomstskattelagen. Vid fission av samfund överförs enligt paragrafen det överlåtande samfundets förluster till det övertagande samfundet till den del det är uppenbart att förlusterna har uppstått i den verksamhet som överförs till det övertagande samfundet. Till övriga delar överförs förluster i samma proportion som det överlåtande samfundets nettoförmögenhet enligt 2 kap. i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005) överförs till de övertagande samfunden. Om det i det överlåtande samfundets beskattning finns flera inkomstkällor, överförs de förluster som har fastställts för en viss inkomstkälla till de övertagande bolag som har motsvarande inkomstkälla.

Vid fusion mellan samfund eller fission av samfund har det övertagande samfundet rätt att enligt 119 och 120 § i inkomstskattelagen från sin beskattningsbara inkomst dra av det överlåtande samfundets förlust, om det övertagande samfundet eller dess delägare eller medlemmar eller samfundet och dess delägare eller medlemmar tillsammans från ingången av förluståret har ägt över hälften av aktierna eller andelarna i det överlåtande samfundet. Vid fusion har ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank dock alltid rätt att dra av det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens sådana förluster som har uppkommit under det skatteår då fusionen skedde eller under de två föregående skatteåren.

2.3 EU-rätten

2.3.1 Etableringsfrihet

I artikel 49.1 i EUF-fördraget förbjuds inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium. Enligt samma artikel omfattar förbudet även inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Enligt artikel 49.2 ska etableringsfriheten innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Enligt artikel 54.1 i EUF-fördraget ska bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen vid tillämpningen av bestämmelserna i kapitlet likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna. Med ”bolag” avses enligt artikel 54.2 bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentlighetsrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.

Etableringsfriheten enligt artikel 49 EUF-fördraget förutsätter att inhemska och gränsöverskridande situationer behandlas lika när de är objektivt jämförbara. En begränsning av etableringsfriheten är tillåten endast om åtgärden har ett legitimt syfte som är förenligt med EUF-fördraget

och kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Dessutom krävs det att tillämpningen av åtgärden kan säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. Enligt EU-domstolens rättspraxis är det tillåtet att behandla inhemska och gränsöverskridande situationer olika i skattemässigt hänseende, om det gäller situationer som inte är objektivt jämförbara med varandra.

Med stöd av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (*EES-avtalet*) tillämpas de grundläggande friheterna enligt EUF-fördraget också i EES-staterna.

2.3.2 Utländska dotterbolag i koncernbeskattningsystem

EU-domstolen har i sina avgöranden godtagit utgångspunkten att ett moderbolag som är hemmahörande i en medlemsstat generellt sett inte har möjlighet att dra av förluster i ett dotterbolag i en annan medlemsstat. EU-domstolen har således i sin beslutspraxis godkänt att utländska dotterbolag utesluts från ett nationellt koncernbeskattningsystem. När det gäller s.k. slutliga förluster är situationen annorlunda.

Det första avgörandet om gränsöverskridande resultatutjämning meddelades 2005 i mål C-446/03, *Marks & Spencer (Marks & Spencer I)*, som gällde Storbritanniens koncernbeskattningsystem som baserar sig på förlustöverföring mellan inhemska bolag (group relief). Enligt systemet var det tillåtet att dra av förluster i ett dotterbolag i Storbritannien från moderbolagets vinst, men det var inte möjligt att göra avdrag för förluster i ett dotterbolag i en annan medlemsstat. Även om det i sig stred mot etableringsfriheten att förluster i ett dotterbolag i samma medlemsstat och förluster i ett utländskt dotterbolag behandlades olika, ansågs bestämmelsen vara berättigad med hänsyn till en balanserad fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, en risk för att förluster utnyttjas två gånger och en risk för skatteundandragande. I domen fastslogs emellertid att denna restriktiva åtgärd gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå dessa mål när det gällde de s.k. slutliga förlusterna.

I mål C-231/05, *Ab AA*, tog EU-domstolen ställning till godtagbarheten hos det finländska koncernbidragssystemet. Målet gällde huruvida koncernbidragslagstiftningens krav på att givaren och mottagaren av koncernbidrag ska vara inhemska strider mot EU-rätten. Detta krav ansågs dock vara godtagbart. Grunden för rättfärdigande var en balanserad fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och risken för skatteundandragande. Begränsningen ansågs vara proportionerlig även om syftet inte var att förhindra skattefördelar endast för rent konstgjorda upplägg. Det finländska systemet som sådant ansågs således inte stå i strid med etableringsfriheten.

Mål C-337/08, *X Holding BV*, gällde det nederländska systemet för sambeskattnings av koncerner (fiscal unity). EU-domstolen ansåg att ett system som ger moderbolaget möjlighet att bilda en skattemässig enhet med ett inhemskt dotterbolag men som utesluter möjligheten att bilda en skattemässig enhet med ett utländskt dotterbolag är godtagbart. Grunden för rättfärdigande var enligt EU-domstolen säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Eftersom moderbolaget varje år kunde välja att gå samman i en skattemässig enhet med dotterbolaget eller att upplösa denna, skulle möjligheten att inkludera ett utländskt dotterbolag i samma skattemässiga enhet (fiscal unity) leda till att moderbolaget fritt skulle kunna välja den skattelagstiftning som är tillämplig på dotterbolagets förluster och den plats där förlusterna beaktas.

2.3.3 EU-rätten om slutliga förluster

EU-domstolen har meddelat flera domar om s.k. slutliga förluster. Tre av dessa domar rör koncernbeskattning: i det i punkt 2.3.2 nämnda målet Marks & Spencer I och i målen C-172/13, kommissionen mot Förenade kungariket (*Marks & Spencer II*) och C-608/17, Holmen. Dessutom har EU-domstolen meddelat domar om överföring av slutliga förluster vid gränsöverskridande fusioner (målen C-123/11, A Ab och C-607/17, Memira Holding) samt förluster i utländska fasta driftställen (C-414/06, Lidl Belgium, C-157/07, Krankenhaus Ruhe-sitz, C-48/13, Nordea Bank, C-388/14, Timac Agro och C-650/16, Bevola). Dessutom har domstolen i mål C-322/11, K, tagit ställning till förlust vid överlåtelse av en fastighet för fysiska personer. I mål E-15/16, Yara, har Efta-domstolen tagit ställning till behandlingen av utländska slutliga förluster i det norska koncernbidragssystemet. Nedan beskrivs de viktigaste av dessa domar.

Begreppet slutlig förlust baserar sig på EU-rätten och den viktigaste domen i detta avseende är EU-domstolens dom i målet Marks & Spencer I, där slutliga förluster nämndes för första gången och det fastställdes på vilket sätt förlusternas slutliga karaktär ska bedömas.

Såsom beskrivs i punkt 2.3.2 i fråga om Marks & Spencer I gjorde Storbritanniens system för överföring av förluster inom koncerner det möjligt för moderbolaget att från sin vinst dra av förlusten i ett i Storbritannien beläget dotterbolag, men det var inte möjligt att dra av förlusten i ett dotterbolag i en annan medlemsstat. Olikabehandlingen av ett inhemskt dotterbolags förluster och ett utländskt dotterbolags förluster ansågs berättigad på grund av en balanserad fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risken för att förluster utnyttjas två gånger och risken för skatteundandragande. I domen fastslogs emellertid att denna restriktiva åtgärd gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå dessa mål när det gällde de s.k. slutliga förlusterna. I punkt 55 i domen konstaterar EU-domstolen att "... den inskränkande åtgärden som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i princip går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det huvudsakliga syfte som eftersträvas i den situation där

- ett dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående eller genom att nämnda förluster kvittas mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår, och
- det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten."

I punkt 56 konstaterade EU-domstolen dessutom att "Det strider mot artiklarna 43 EG och 48 EG att i en medlemsstat inte tillåta ett moderbolag med hemvist i denna medlemsstat, som visar för skattemyndigheten att det uppfyller ovanstående villkor, att från den vinst som skall beskattas i denna medlemsstat göra avdrag för förluster som uppkommit i dess utländska dotterbolag."

I fallet Marks & Spencer II var det fråga om brittisk lagstiftning som innehåller nationella bestämmelser om beaktande av utländska slutliga förluster efter domen i målet Marks & Spencer I. Europeiska kommissionen väckte talan mot Storbritannien, eftersom den ansåg att kravet i den brittiska lagstiftningen på att förlusternas slutliga karaktär ska bedömas omedelbart efter det år då förlusterna uppstod var för strängt och skulle leda till att det nästan vore omöjligt att tillämpa en gränsöverskridande förlustutjämnning. Enligt kommissionen kunde gränsöverskridande förlustutjämnning med stöd av denna bestämmelse endast beviljas i två fall: för det första

när det i lagstiftningen i hemviststaten för dotterbolaget utan hemvist i landet inte föreskrivs någon möjlighet att överföra förlusterna till efterföljande år och för det andra när dotterbolaget har trätt i likvidation före utgången av det år då förlusterna uppkom. Vad gäller det första påståendet hänvisade EU-domstolen till etablerad rättspraxis (mål C-322/11, K, punkt 75—79 och där angiven rättspraxis), enligt vilken förlusterna i ett dotterbolag utan hemvist i landet inte kan anses vara definitiva av det skälet att nämnda dotterbolags hemviststat inte tillåter överföring av förluster till efterföljande år. Vad gäller det andra påståendet ansåg EU-domstolen att den brittiska lagstiftningen gjorde det möjligt att beakta förluster i ett utländskt dotterbolag i de situationer som avses i punkt 55 i domen i målet Marks & Spencer I. Domstolen konstaterade dessutom att den slutliga karaktären av förluster i ett dotterbolag utan hemvist i landet endast kan fastställas om dotterbolaget inte längre har några inkomster i den medlemsstat där det har sin hemvist. Så länge dotterbolaget fortsätter att ha inkomster, även om de är minimala, kvarstår möjligheten att de förluster som uppkommit kan kvittas mot framtida vinster i den medlemsstat där dotterbolaget har sin hemvist (punkt 36). Storbritannien hade också gett ett konkret exempel på en situation där bestämmelsen i fråga hade tillämpats. Domstolen förkastade kommissionens talan.

I ett förhandsavgörande som gällde Finland i mål C-123/11, A Ab, var det fråga om huruvida EU-rätten förutsätter att ett finländskt moderbolag får dra av de förluster i ett fusionerat svenskt dotterbolag som har uppkommit i Sverige. EU-domstolen ansåg att den etableringsfrihet som tryggas i EUF-fördraget inte utgör något hinder för en nationell lagstiftning som förbjuder överföring av förluster som uppkommit vid en fusion mellan ett dotterbolag i en annan medlemsstat och ett finländskt moderbolag, även om det hade varit möjligt att överföra förlusterna om dotterbolaget var beläget i hemlandet. En sådan nationell lagstiftning strider emellertid mot EU-rätten om den inte ger moderbolaget möjlighet att bevisa att dess dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt möjligheterna att beakta dessa förluster och om det inte är möjligt att låta dotterbolaget självt eller en tredje part beakta dem i dotterbolagets hemviststat under de kommande skatteåren. I motiveringen hänvisade EU-domstolen till punkt 55 i domen i målet Marks & Spencer I. Domstolen konstaterade vidare att det är moderbolaget som ska visa att så är fallet.

När det gäller Sverige har EU-domstolen meddelat två förhandsavgöranden som rör slutliga förluster: mål C-607/17, Memira Holding AB, och mål C-608/17, Holmen AB. I det första fallet handlade det om att överföra förluster genom att fusionera ett tyskt dotterbolag med ett svenskt moderbolag. I Tyskland var det inte möjligt att vid fusionen överföra dotterbolagets förluster till moderbolaget. EU-domstolen ansåg dock att denna begränsning inte är av avgörande betydelse för bedömningen av huruvida förlusterna är slutliga, såvida inte moderbolaget visar att det inte kan utnyttja förlusterna genom att t.ex. med hjälp av avyttring säkerställa att en tredje part beaktar förlusterna i beskattningen under de kommande skatteåren. I det senare fallet var det fråga om en svensk nationell bestämmelse (koncernavdrag) där det föreskrevs om avdrag för slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag. I domen behandlades bl.a. huruvida det ur ett EU-rättsligt perspektiv är godtagbart att avdragsrätten i den svenska lagstiftningen om koncernavdrag har begränsats till att gälla endast direkt ägda dotterbolag. EU-domstolen ansåg att en sådan begränsning inte är möjlig när bolag i en underkoncern är etablerade i samma medlemsstat. EU-domstolen ansåg också att begränsningar avseende överföring av förluster i dotterbolagets medlemsstat i samband med en likvidation inte har någon avgörande betydelse, såvida inte moderbolaget visar att det inte kan utnyttja förlusterna genom att t.ex. med hjälp av avyttring säkerställa att en tredje part beaktar förlusterna i beskattningen under de kommande åren. Inte heller de eventuella kvantitativa begränsningar av utnyttjandet av förluster som gällde i den andra medlemsstaten var relevanta för bedömningen av huruvida förlusterna var slutliga.

I mål C-650/16, A/S Bevola, som gällde det danska koncernbeskattningssystemet, bekräftade EU-domstolen att det som slagits fast i domarna Marks & Spencer I och II fortfarande gäller.

Fallet handlade om att dra av en finländsk filials förlust i Danmark. Enligt EU-domstolen var fallen Marks & Spencer I och II analogt tillämpliga på förluster i utländska fasta driftställen och att de förluster som kan hänföras till ett fast driftställe i utlandet blir slutliga dels när det bolag som har driftstället har uttömt alla möjligheter till avdrag för dessa förluster som står till buds enligt lagstiftningen i den medlemsstat där driftstället är beläget, dels när bolaget inte längre får några intäkter från driftstället, så att det inte längre finns någon möjlighet att förlusterna kan beaktas i denna medlemsstat.

I mål E-15/16, Yara International ASA, som gällde det norska koncernbidragssystemet, ansåg Efta-domstolen att koncernbidragssystemet bör bedömas på samma sätt som systemet för överföring av förluster bedömdes i fallet Marks & Spencer I och att man på motsvarande sätt också kunde beakta slutliga förluster i utländska dotterbolag i koncernbidragssystemet. I motiveringen fäste Efta-domstolen dessutom uppmärksamhet vid den eventuella artificiella karaktären hos de arrangemang som gjorts i fallet och överlät åt den nationella domstolen att bedöma om det var fråga om ett helt artificiellt arrangemang för att undgå skatt.

2.4 Rätts- och beskattningspraxis i Finland

Praxis i fråga om koncernbidrag

Efter EU-domstolens avgörande i mål C-231/05 Ab AA om koncernbidrag i Finland har man vid den nationella domstolen i Finland tagit ställning till huruvida gränsöverskridande koncernbidrag är godtagbara när det är fråga om s.k. slutliga förluster. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i sitt avgörande HFD 2007:92 att en allmänt skattskyldig i Finland inte i sin beskattning kunde dra av ett koncernbidrag som betalas till ett utländskt systerbolag för att täcka dess s.k. slutliga kapitalförluster.

I centralskattenämndens beslut CSN:2018:23 ansågs det att ett finländskt aktiebolag inte kunde bevilja koncernbidrag till ett systerbolag i en annan EU-stat. Bolagen hade ett gemensamt moderbolag som hade grundats i en tredje EU-stat och som ägde 100 procent av aktierna i sina dotterbolag. Systerbolagets verksamhet var förlustbringande och i koncernen hade ett beslut om att avsluta verksamheten fattats. Det finländska bolaget var inte moderbolag till det förlustbringande koncernbolaget och det kunde inte heller i övrigt anses vara etablerat i en annan EU-stat på det sätt som avses i artikel 49 i EUF-fördraget. På denna grund var det inte nödvändigt att bedöma om det finländska koncernbidragssystemet i denna situation försatte det finländska bolaget i en svagare ställning än i en sådan ägarstruktur där både givaren och mottagaren av koncernbidraget är inhemska bolag. Högsta förvaltningsdomstolen vidmakthöll centralskattenämndens beslut (HFD 11.6.2020 T 2571).

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2020:36 gällde en situation där det för ett svenskt dotterbolag B AB som A Ab ägde i sin helhet hade fastställts förluster vid beskattningen i Sverige för de skatteår som motsvarade räkenskapsperioderna 2001—2003 och 2008. B AB:s verksamhet hade avslutats 2008. A Ab hade för avsikt att under skatteåret 2019 ge koncernbidrag till B AB så att B AB:s nämnda förluster kunde täckas mot koncernbidraget från A Ab. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det villkor om att mottagaren ska vara inhemsk i 3 § i koncernbidragslagen som är en förutsättning för att koncernbidrag ska vara avdragbara i beskattningen inte utgjorde en begränsning av den etableringsfrihet som avses i artikel 49 i EUF-fördraget, med beaktande av att förluster i bolag som får koncernbidrag i motsvarande inhemska situationer med stöd av 119 § 1 mom. i inkomstskattelagen inte längre kan dras av under år 2019 då koncernbidraget gavs. Således fick A Ab inte dra av koncernbidraget till B AB i sin beskattning.

Gränsöverskridande fusioner

I beskattnings- och rättspraxis har de krav i Finland som gäller utländska koncernbolags slutliga förluster oftare baserat sig på fusionsituationer än på givande av koncernbidrag.

I mål C-123/11, A Ab, som gällde Finland, ansåg EU-domstolen att Finland med stöd av EU:s etableringsfrihet ska tillåta att förluster i ett dotterbolag som är beläget i en annan medlemsstat överförs till Finland genom att det utländska dotterbolaget fusioneras med sitt finska moderbolag när det är fråga om s.k. slutliga förluster. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i sitt avgörande HFD 2013:155 på basis av EU-domstolens avgörande att A Ab fick dra av de förluster som fastställts för ett svenskt dotterbolag, B AB, som fusionerades med A Ab, om A Ab visade att B AB hade uttömt möjligheterna att få dessa förluster beaktade och det inte fanns någon möjlighet att antingen B AB själv eller en tredje part skulle kunna få förlusterna beaktade i Sverige. En förutsättning för att förlusten skulle få dras av var att förlusterna skulle få dras av vid en motsvarande fusion mellan finska bolag. När B AB:s förluster drogs av skulle de räknas ut med tillämpning av näringskattelagen. I sitt avgörande tog högsta förvaltningsdomstolen inte ställning till hur uppfyllandet av dessa förutsättningar skulle bedömas mot bakgrund av arten av bolagens verksamhet, tidigare ägarbyten och andra omständigheter. Genom förhandsavgörandet avgjordes således inte till alla delar frågan huruvida A Ab får dra av de ifrågavarande förlusterna i B AB.

Högsta förvaltningsdomstolen avgjorde i maj 2020 ett flertal besvär som gällde gränsöverskridande dotterbolagsfusioner. I dessa fall var det fråga om huruvida dotterbolagets förluster i en annan medlemsstat var slutliga och om förlusterna efter fusionen kunde dras av vid beskattningen av det övertagande inhemska moderbolaget. Sammanlagt fem besvär som gällde inkomstbeskattning av företag behandlades, inklusive det besvär över den ordinarie beskattningen av A Ab som avses i högsta förvaltningsdomstolens ovan beskrivna årsboksavgörande HFD 2013:155. I samtliga fall ansåg förvaltningsdomstolen att de förluster som fastställts för ett utländskt dotterbolag utgjorde slutliga förluster i den mening som avses i EU-domstolens rättspraxis och att förluster efter en fusion kunde dras av vid inkomstbeskattningen av det övertagande inhemska moderbolaget. Högsta förvaltningsdomstolen upphävde alla beslut av de regionala förvaltningsdomstolarna, eftersom det övertagande bolaget inte hade visat att det överlåtande bolagets förluster var slutliga.

Ett av besluten publicerades som årsboksavgörande HFD 2020:51. I fallet var A AS ett av A-koncernens moderbolag i Lettland år 2006 grundat aktiebolag, vars aktiestock A-koncernens moderbolag år 2013 hade överlåtit till sitt dotterbolag A Ab. Moderbolaget ägde A Ab i sin helhet. A AS:s verksamhet hade varit förlustbringande och företagens verksamhet hade avslutats år 2017. A AS hade samma år sålt alla sina omsättnings- och anläggningstillgångar. Inom A-koncernen sågs en försäljning av A AS till en utomstående part inte som ett konkret alternativ utan meningen var att A AS skulle fusioneras med sitt moderbolag A Ab. Enligt utkastet till fusionsplan översteg beloppet på A AS:s tillgångar beloppet på bolagets skulder. Lettlands skattelagstiftning innehöll begränsningar för hur avdragsrätten för förluster bibehölls i en situation där det förlustbringande bolagets ägande ändras och i en situation där ett förlustbringande bolag fusioneras.

Skatteförvaltningen hade som ett förhandsavgörande som gällde skatteåret 2017 konstaterat att A Ab i sin beskattning kan dra av de slutliga förlusterna för dotterbolaget A AS under skatteåren 2008—2017, beräknade i enlighet med bestämmelserna i näringskattelagen, på det sätt som avses i 119 § i inkomstkattelagen efter att A AS fusionerats med A Ab. Förvaltningsdomstolen hade avslagit besväret från Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att A Ab på grundval av EU-domstolens rättspraxis var skyldigt att bevisa att A AS hade uttömt alla befintliga möjligheter att beakta förluster i sin hemviststat. Med beaktande av redogörelsen för A AS:s förmögenhetsställning hade A Ab inte visat att A AS inte under de kommande åren hade kunnat få åtminstone mindre finansieringsinkomster eller andra inkomster i sin hemviststat. A Ab hade inte heller påvisat att det inte fanns någon möjlighet att en tredje part, ifall A AS skulle säljas till den, skulle kunna beakta A AS:s förluster i Lettland under de kommande skatteåren. Därför upphävde högsta förvaltningsdomstolen den regionala förvaltningsdomstolens beslut och Skatteförvaltningens förhandsavgörande och yttrade som nytt förhandsavgörande att A Ab i sin beskattning inte kan dra av förlusterna från dotterbolaget A AS för skatteåren 2008—2017 efter att A AS fusionerats med A Ab.

Uppgifter om yrkanden om överföring av slutliga förluster

Såsom konstateras ovan har de krav som gäller utländska dotterbolags slutliga förluster i regel gällt gränsöverskridande fusioner. Enligt uppgifter från Skatteförvaltningen har skattskyldiga huvudsakligen yrkat på avdrag för utländska dotterbolags slutliga förluster först efter offentliggörandet av HFD:s årsboksavgörande HFD 2013:155. Ärendena har blivit anhängiga på olika sätt och i olika skeden av beskattningen: En del av fallen har behandlats vid den ordinarie beskattningen eller först som rättelseyrkande efter att beskattningen slutförts inom ramen för tidsfristerna för ändringssökande. I en del fall har de skattskyldiga redan på förhand ansökt om förhandsavgöranden för planerade eller nyligen genomförda företagsomstruktureringar.

I begäran om förhandsavgörande har skattefrågorna huvudsakligen gällt bedömningen av förlusternas slutliga karaktär och förutsättningarna för överföring. Beräkningen av beloppet av förluster enligt näringskattelagen kan i praktiken göras först i samband med verkställandet av den ordinarie beskattningen eller i samband med ändringssökande som gäller beskattningen. Vid ansökan om förhandsavgörande är beloppet av förlusterna i euro ännu inte exakt känt, eftersom ansökningarna kan avse det innevarande eller det kommande skatteåret. De belopp som anges nedan är därför förknippade med osäkerhet, särskilt när det gäller de förluster för vilka avdrag har yrkats, framför allt i de fall där den faktiska beskattningen ännu inte har hunnit verkställas efter förhandsavgörandet.

Det bör också noteras att endast en bråkdel av de statistikförda fallen är slutgiltiga beslut som vunnit laga kraft. Slutliga förluster är fortfarande förenade med avsevärt många skattemässiga tolkningsfrågor som väntar på beslut från förvaltningsdomstolarna, dvs. i sista hand högsta förvaltningsdomstolen.

Största delen av yrkandena gäller överföring av förluster genom att fusionera ett dotterbolag i en annan medlemsstat med ett finskt moderbolag. Vid fusioner kan förluster överföras för högst tio skatteår. De statistikförda förlusterna omfattar summan av de förluster som yrkats/överförts vid fusioner, men inte någon specifikation av förlusterna per förlustår.

Enligt uppgifter från Skatteförvaltningen om beskattningsbara bolag vid Skatteförvaltningens Koncernskattcentral har det åren 2005—2020 framställts 34 yrkanden om avdrag av gränsöverskridande förluster i samband med fusioner. Till den del beloppet har varit känt i processens initialskede har det sammanlagda beloppet på yrkandena under denna tid varit cirka 790 miljoner euro. Förluster vid gränsöverskridande fusioner har hittills godkänts som avdrag i moderbolagen till ett sammanlagt värde av cirka 180 miljoner euro. Totalbeloppet omfattar också förluster enligt positiva förhandsavgöranden, vilka ännu inte nödvändigtvis har dragits av vid den verkställda beskattningen. I besvärinstanserna behandlas fortfarande flera ärenden som gäller beskattning och förhandsavgöranden. Resultatet av dessa kan påverka beloppet av de förluster som slutligen kommer att godkännas. I fråga om gränsöverskridande koncernbidrag har det

framställts ett fåtal yrkanden och deras sammanlagda belopp är klart mindre än det ovan uppskattade sammanlagda beloppet av förluster för vilka avdrag yrkas vid gränsöverskridande fusioner.

2.5 Kommissionens överträdelseförfarande mot Finland

Enligt EU-fördragen kan kommissionen inleda ett överträdelseförfarande mot en medlemsstat om denna inte uppfyller sina skyldigheter enligt EU-lagstiftningen. Om medlemsstaten fortsätter att underlåta att uppfylla sina skyldigheter efter ett motiverat yttrande, kan kommissionen hänskjuta ärendet till EU-domstolen.

I mars 2019 sände kommissionen en formell underrättelse till Finland i ärende 2018/4041 (formell underrättelse, skrivelse SG-Greffe (2019) D/3892) där den ville fästa uppmärksamhet vid att den finska lagstiftningen kan stå i konflikt med rätten till skatteavdrag för koncernbidrag mellan enheter inom en koncern. Enligt kommissionen ser de relevanta bestämmelserna i koncernbidragslagen ut att stå i strid med artikel 49 i EUF-fördraget och artikel 31 i EES-avtalet. Avsaknaden av skatteavdragsrätt för koncernbidrag som betalas till koncernbolag som är etablerade i en annan medlemsstat leder till en större skattebelastning på vinsten för det bolag som ger koncernbidraget (eller hela koncernen) och får således sannolikt finländska företag att avstå från att bilda dotterbolag utomlands.

Kommissionen ansåg i sin underrättelse att det finländska systemet objektivt sett kan jämföras med konsoliderade system eller system med förlustutjämning inom en koncern, såsom var fallet t.ex. i mål C-446/03 Marks & Spencer. Enligt kommissionen förefaller EU-domstolens slutsatser i målet Marks & Spencer gälla både systemet med koncernbidrag och systemet med förlustutjämning inom en koncern. Båda syftar till att möjliggöra en öppen konsolidering av vinster och förluster mellan koncernbolag. Således, om skatteavdragsrätten för koncernbidrag förvägras när ett finländskt bolags koncernbidrag till ett annat koncernbolag med säte i en annan medlemsstat eller i en EES-stat inte överstiger de slutliga förluster som mottagaren har haft, förefaller detta enligt kommissionen gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen om att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och att förhindra skatteundandragande.

Finlands regering svarade kommissionen i maj 2019 (referens INF (2019) 117544) genom att konstatera att den relevanta nationella lagstiftningen kommer att ändras så att de slutliga förlusterna i ett koncernbolag som är etablerat i en annan medlemsstat beaktas på det sätt som förutsätts i EU-domstolens rättspraxis. Lagstiftningsprocessen för att göra den nationella lagstiftningen förenlig med artikel 49 i EUF-fördraget och artikel 31 i EES-avtalet inleds så fort den nya regeringen har inlett sin mandatperiod efter riksdagsvalet i april 2019. I november 2019 uppgav de finländska myndigheterna som svar på kommissionens förfrågan att det i anslutning till ärendet har tillsatts en arbetsgrupp vid finansministeriet och att lagstiftningsändringarna kommer att genomföras utifrån arbetsgruppens beredningsarbete. Arbetsgruppens mandatperiod löper ut i januari 2021.

I maj 2020 riktade kommissionen ett motiverat yttrande till Finland med stöd av artikel 258 i EUF-fördraget, eftersom den finska lagstiftningen enligt kommissionen strider mot EU-rätten. I det motiverade yttrandet välkomnar kommissionen att man erkänner behovet av att ändra lagstiftningen för att koncernbidragslagen ska vara förenlig med EU-rätten, men anser samtidigt att tidsplanen för genomförandet, som sträcker sig längre än den nuvarande lagstiftningsperioden för rättsakter med budgetkonsekvenser, är onödigt lång. Kommissionen erinrade om att överträdelsen endast avser situationer där koncernbolag som är etablerade i en annan EU-medlemsstat eller EES-stat har haft "slutliga förluster" i den mening som avses och definieras i punkt 55 i EU-domstolens dom i mål C-446/03, Marks & Spencer. Enligt kommissionen är dessa

relativt exceptionella situationer där säkerställandet av att EU-rätten efterlevs inte förutsätter särskilt komplicerade lagstiftningslösningar eller en allmän reform av det resultatutjämningsssystem för koncerner som tillämpas i Finland.

2.6 Slutsatser om nuläget och kommissionens överträdelseförfarande

Med stöd av vad som anförts ovan behöver den finska lagstiftningen preciseras för att säkerställa att bestämmelserna om koncernbeskattning i Finland är förenliga med EU-bestämmelserna.

Det vore ändamålsenligt att anpassa skattebehandlingen av slutliga förluster till det finländska skattesystemet i samband med en allmän bedömning av en reform av hela koncernbeskattningssystemet. Då kan beaktandet av slutliga förluster göras på ett sätt som är förenligt med övriga reformer. Kommissionen anser att det är relativt exceptionellt med avdrag för slutliga förluster och att säkerställandet av efterlevnaden av EU-rätten inte kräver särskilt komplicerade lagstiftningslösningar. Kommissionen vill också se en snabbare tidsplan för ändringen av lagstiftningen. Det kan således anses motiverat att ändra lagstiftningen redan innan den ovannämnda arbetsgruppens mandatperiod löper ut.

Så som beskrivs ovan kan man sträva efter att överföra ett utländskt dotterbolags förluster till ett finländskt moderbolag genom att fusionera ett förlustbringande dotterbolag i en annan EES-stat med ett finländskt moderbolag genom en gränsöverskridande fusion. Enligt nationell rättspraxis kan en slutlig förlust överföras för att dras av från det övertagande bolagets beskattningsbara inkomst. I praktiken har det förekommit flera sådana yrkanden. I högsta förvaltningsdomstolens avgöranden har man framhåvt det mottagande moderbolagets skyldighet att visa att förlusterna är slutliga på det sätt som avses i EU-rätten. För att förlusterna ska betraktas som slutliga förutsätts bl.a. att dotterbolaget inte har möjlighet till ens en liten inkomst. Samtidigt som lagstiftningen ändras för att beakta slutliga förluster i det finländska koncernbeskattningssystemet, är det på motsvarande sätt motiverat att föreskriva om överföring av slutliga förluster i samband med en gränsöverskridande fusion. Gränsöverskridande överföring av förluster vid en fusion har också samband med hur sådana överföringar behandlas i rent nationella situationer. Detta har i sin tur ett allmänt samband med bestämmelserna om koncernbeskattning. Reformen av koncernbeskattningssystemet granskas för närvarande i en arbetsgrupp som tillsatts av finansministeriet, och det är motiverat att behandla överföringen av slutliga förluster vid gränsöverskridande fusioner i detta sammanhang. Kommissionens överträdelseförfarande gäller endast systemet med koncernbidrag, varför beredningen av lagstiftning om gränsöverskridande fusioner inte är bunden till den tidsplan som gäller överträdelseförfarandet. Därför föreslås inga ändringar i bestämmelserna om överföring av förluster vid fusion.

3 Målsättning

Syftet med propositionen är att precisera lagstiftningen för att säkerställa att slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag beaktas i koncernbeskattningen på det sätt som EU-rätten förutsätter, dock så att lagstiftningen fortfarande tryggar Finlands skattebas. Begreppet slutliga förluster baserar sig på EU-rätten och de kriterier som närmare definieras i EU-domstolens domar. Det viktigaste i detta avseende är domen i målet Marks & Spencer I, varefter EU-domstolen har meddelat flera domar där innehållet i begreppet slutliga förluster har preciserats ytterligare.

Propositionen syftar dessutom till att genomföra det som står i punkt 5 Åtgärder mot internationellt kringgående av skatt och aggressiv skatteplanering i bilaga 5 till regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering, dvs. möjliggöra en avdragsgillhet för utländska dotterbolags s.k. slutliga förluster.

4 Förslagen och deras konsekvenser

4.1 De viktigaste förslagen

4.1.1 Allmänt

I denna proposition föreslås det att det stiftas en lag om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. I lagen föreskrivs om villkoren för att ett finländskt moderbolag ska få beakta ett utländskt dotterbolags slutliga förluster i sin beskattning i enlighet med EU-rätten.

4.1.2 Beaktande av förluster i form av koncernavdrag

Det föreslås att slutliga förluster i ett dotterbolag i en annan EES-stat ska beaktas som ett avdrag i beskattningen av det finländska moderbolaget.

Koncernbidragslagen förutsätter att det bolag som överför sin beskattningsbara inkomst till ett annat koncernbolag genom koncernbidrag de facto överför medlen till det mottagande bolaget antingen genom att betala bidraget eller så att det bokförs som en skuld och fordran. Lagen förutsätter också att överensstämmande utgifts- och inkomstregistreringar görs i givarens och mottagarens bokföring. Sådana villkor lämpar sig dåligt för situationer där mottagaren av koncernbidraget är ett utländskt dotterbolag. Vid bedömningen av om ett utländskt dotterbolags förluster är slutliga har också små möjligheter till framtida inkomster betydelse, varför den inkomst i moderbolaget som överförs till dotterbolaget i form av koncernbidrag också kan ge dotterbolaget sådana medel eller framtida ränteinkomster på koncernbidragsfordran och på grund av vilka förlusterna inte kan anses vara slutliga på det sätt som avses i EU-rätten. Därför föreslås det att de slutliga förlusterna i ett utländskt dotterbolag inte ska beaktas genom ett koncernbidrag, utan att slutliga förluster enligt EU-rätten ska beaktas som ett separat avdrag som kallas koncernavdrag. Också i Sverige, där resultatutjämnningen mellan koncernbolag i inhemska situationer sker genom koncernbidrag, görs avdrag av utländska slutliga förluster som ett separat koncernavdrag.

Beaktande av förluster i form av koncernavdrag skulle för moderbolaget leda till samma resultat som koncernbidraget: båda posterna dras av mot moderbolagets beskattningsbara inkomst av näringsverksamhet.

4.1.3 Tillämpningsområde

EU-rätten förutsätter att slutliga förluster beaktas till den del det är fråga om ett dotterbolag som är beläget i en annan medlemsstat. Med stöd av EES-avtalet tillämpas de grundläggande friheterna enligt EUF-fördraget också i EES-staterna. Därför föreslås det att bestämmelserna ska tillämpas på dotterbolag med skatterättslig hemvist i en EES-stat.

I propositionen föreslås det att bestämmelserna om koncernavdrag ska tillämpas på förhållandet mellan moderbolaget och dotterbolaget. För att slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag ska kunna dras av som koncernavdrag, ska dotterbolaget ha ett finländskt moderbolag som gör avdraget. Det är fråga om att ett finländskt moderbolag etablerar sig i EES-staten i fråga i form av ett dotterbolag och på vilket sätt etableringsfriheten enligt artikel 49 i EUF-fördraget förutsätter att dotterbolagets slutliga förluster beaktas vid beskattningen av moderbolaget. I inhemsk rättspraxis har det ansetts att i en situation där ett finländskt koncernbolag har ett moderbolag i en annan medlemsstat och ett systerbolag i en tredje medlemsstat förutsätter etableringsfriheten inte godkännande av koncernbidrag mellan det finländska bolaget och dess systerbolag i en

RP 185/2020 rd

tredje medlemsstat, även om detta systerbolag har slutliga förluster. Detta eftersom det finländska bolaget inte är moderbolag till systerbolaget i en tredje medlemsstat och inte heller i övrigt betraktas som etablerat i den staten (CSN 2018/23, HFD 11.6.2020 liggare 2571, ingen ändring).

I propositionen föreslås det att koncernavdraget ska tillämpas endast på bolag som enligt koncernbidragslagen kan vara givare och mottagare av koncernbidrag. Etableringsfriheten enligt artikel 49 i EUF-fördraget förutsätter att inhemska och gränsöverskridande situationer behandlas lika när de är objektivt jämförbara. EU-rätten förutsätter således inte att slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag beaktas om koncernbidrag inte heller är möjligt i Finland. Enligt 2 § i koncernbidragslagen är ett koncernbidrag möjligt för ett aktiebolag eller andelslag, om näringskattelagen tillämpas på beskattningen av både givaren och mottagaren av koncernbidraget. Enligt 7 § i koncernbidragslagen kan den som ger eller tar emot koncernbidrag dock inte vara en depositionsbank, ett kreditinstitut eller en försäkrings- eller pensionsanstalt som avses i näringskattelagen. För att den slutliga förlusten i ett utländskt dotterbolag ska kunna dras av som ett koncernavdrag vid beskattningen av ett inhemskt moderbolag, ska moderbolaget för det första vara ett aktiebolag eller andelslag som avses i 2 § i koncernbidragslagen och det får inte vara en depositionsbank, ett kreditinstitut eller en försäkrings- eller pensionsanstalt som avses i 7 §. För det andra ska ett utländskt dotterbolag jämföras med ett inhemskt aktiebolag eller andelslag och på motsvarande sätt kan inte heller det vara en depositionsbank, ett kreditinstitut eller en försäkrings- eller pensionsanstalt.

I regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av inkomstskattelagen, av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen (136/2020 rd) föreslås det att bestämmelserna om samfunds hemvist ändras så att också utländska samfund betraktas som allmänt skattskyldiga i Finland, om det utländska samfundet har sin faktiska ledning i Finland. Ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt i Finland och som jämföras med ett aktiebolag eller andelslag enligt 3 § 4 punkten i inkomstskattelagen kan också vara givare eller mottagare av koncernbidrag. Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen kan enligt artikel 54.1 i EUF-fördraget åberopa etableringsrätten. I enlighet med detta föreslås det att ett i lagen avsett moderbolag kan vara ett bolag som är jämförbart med ett inhemskt aktiebolag eller andelslag som bildats i enlighet med lagstiftningen i en medlemsstat eller en EES-stat och som har sitt stadgeenliga säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom EU eller EES och anses vara allmänt skattskyldigt i Finland.

I remissvaren påpekas att även utländska samfunds fasta driftställen i Finland bör ha motsvarande rätt till koncernavdrag, med hänvisning till etableringsfriheten enligt EUF-fördraget och den särskilda artikeln i skatteavtal som förbjuder diskriminering av fasta driftställen. Likaså har det framförts att utländska samfund som har grundats utanför EES men betraktas som allmänt skattskyldiga i Finland bör beviljas motsvarande avdrag, med hänvisning till att det annars eventuellt skulle strida mot artikeln om diskrimineringsförbud i skatteavtalen. Det är motiverat att betydelsen av EUF-fördraget och artiklarna om diskrimineringsförbud i skatteavtalen granskas i den fortsatta beredningen med beaktande av att även koncernbeskattningen som helhet bedöms i en arbetsgrupp som tillsatts av finansministeriet, varför inga ändringar till denna del föreslås i denna proposition.

4.1.4 Ägarandel som krävs

En förutsättning för koncernavdrag är ett motsvarande krav på en ägarandel på nio tiondelar som det krav som i 3 § i koncernbidragslagen anges som en förutsättning för koncernbidrag.

Till skillnad från koncernbidraget, som också är möjligt mellan systerbolag, är koncernavdrag möjliga endast i ett moder- och dotterbolagsförhållande. I fråga om koncernavdraget ska det också föreskrivas hur indirekt ägande beaktas på det sätt som EU-rätten förutsätter. Därför är det motiverat att alla bestämmelser om bestämmande inflytande som utgör en förutsättning för koncernavdrag finns i en separat lag om koncernavdrag. Enligt förslaget ska det i den nya lagen om koncernavdrag föreskrivas att moderbolaget ska äga minst nio tiondelar av aktierna eller andelarna i ett utländskt dotterbolag.

I EU-domstolens rättspraxis har det ansetts att möjligheten att dra av slutliga förluster kan begränsas till ett direkt ägt utländskt dotterbolag, men när ett koncernbolag i ägarkedjan mellan moderbolaget och det utländska dotterbolaget är beläget i samma medlemsstat som dotterbolaget ska också indirekt innehav tillåtas. Att en medlemsstat kräver direkt ägande har inte ansetts strida mot proportionalitetsprincipen när ett mellanliggande bolag mellan moderbolaget och dotterbolaget inte är beläget i samma medlemsstat som dotterbolaget. EU-domstolen har ansett att det i en situation där det mellanliggande bolaget inte befinner sig i samma medlemsstat som dotterbolaget inte kan uteslutas att koncernen kan välja i vilken medlemsstat den vill utnyttja de slutliga förlusterna, det vill säga antingen i den medlemsstat där det yttersta moderbolaget hör hemma eller i den medlemsstat där det mellanliggande dotterbolaget eller de mellanliggande dotterbolagen hör hemma. En sådan valmöjlighet skulle öppna upp för strategier för att optimera koncernens skattebelastning. Dessa strategier skulle kunna undergräva den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och medföra en risk för att förluster utnyttjas flera gånger (mål C-608/17, Holmen AB, domens punkter 25—33).

Eftersom det inte är motiverat att tillåta en situation där en koncern kan välja i vilken medlemsstat de slutliga förlusterna ska dras av, föreslås det i propositionen ett krav på att moderbolaget ska äga aktierna i dotterbolaget direkt. Om ett bolag som ligger mellan ett finländskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag är beläget i exempelvis en tredje medlemsstat, avgörs möjligheten att beakta det utländska dotterbolagets slutliga förluster enligt lagstiftningen i den tredje medlemsstaten, och förlusten dras inte av som ett koncernavdrag vid beskattningen av det finländska moderbolaget. Kravet på direkt innehav av dotterbolagsaktierna är huvudregeln, men i en situation där ett bolag i ägarkedjan mellan moderbolaget och dotterbolaget är beläget i samma stat som dotterbolaget räcker det med indirekt innehav.

4.1.5 Begreppet slutlig förlust

EU-rättens utveckling

Begreppet slutlig förlust baserar sig på EU-rätten. Skillnaden i behandlingen av ett utländskt dotterbolags slutliga förluster jämfört med andra situationer där ett utländskt dotterbolag har förluster aktualiserades för första gången i EU-domstolens dom Marks & Spencer I från 2005, som gällde det system för överföring av förluster som tillämpas i koncernbeskattningen i Storbritannien. I punkt 55 i domen fastställde EU-domstolen de viktigaste kriterier som ska ligga till grund för bedömningen av huruvida förlusterna är slutliga. I senare domar om slutliga förluster har EU-domstolen hänvisat till denna punkt i domen i målet Marks & Spencer I och vidare preciserat kriterierna för bedömningen av frågan mot bakgrund av den aktuella situationen och lagstiftningen i varje enskilt fall.

Domen i målet Marks & Spencer I var under lång tid den enda domen från EU-domstolen på området koncernbeskattning som gällde slutliga förluster, och det var bl.a. oklart huruvida slutliga förluster i utländska dotterbolag skulle bedömas på samma sätt i andra typer av nationella koncernbeskattningssystem. Exempelvis sakkunnigarbetsgruppen för näringsbeskattningen bedömde i sitt arbetsgruppsbetänkande från 2013 (Elinkeinoverotuksen asiantuntijatyöryhmän

muistio, valtiovarainministeriön julkaisuja 16/2013, s. 28) att det inom det internationellt sett mer allmänt tillämpade systemet för sambeskattnings av koncerner inte finns något avgörande från EU-domstolen avseende slutliga förluster och att situationen är oklar. Detsamma gäller koncernbidragssystemet. I sin dom från 2017 i mål E-15/16, Yara, tog Efta-domstolen ställning till behandlingen av slutliga förluster i det norska koncernbidragssystemet med avseende på EES-avtalet. Efta-domstolen ansåg att koncernbidragssystemet bör bedömas på samma sätt som systemet för överföring av förluster bedömdes i fallet Marks & Spencer I och att man på motsvarande sätt också kunde beakta slutliga förluster i utländska dotterbolag i koncernbidragssystemet. År 2018 meddelade EU-domstolen en dom om slutliga förluster i ett fast driftställe i utlandet inom ramen för det nationella system för sambeskattnings av koncerner som tillämpas i Danmark (mål C-650/16, A/S Bevola). I sin dom fastställde EU-domstolen att riktlinjerna i domen Marks & Spencer I fortfarande var i kraft.

På grundval av EU-domstolens rättspraxis finns det vissa kriterier för att definiera slutliga förluster. Även regleringen i vissa jämförelseländer kan beaktas. I en del länder finns särskilda bestämmelser om kriterier som gör det möjligt att beakta ett utländskt dotterbolags slutliga förluster vid beskattningen av ett moderbolag som är beläget i en annan medlemsstat. I vissa länder pågår också lagstiftningsprojekt om detta.

Slutliga förluster

I punkt 55 i domen i målet Marks & Spencer I fastställde EU-domstolen följande villkor för att förluster ska vara slutliga:

- ett dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående eller genom att nämnda förluster kvittas mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår, och
- det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för kommande skatteår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.

I enlighet med detta fastställs förlusternas slutliga karaktär i förhållande till tre tidpunkter: ett dotterbolag i en annan medlemsstat kan inte utnyttja förlusterna 1) under tidigare skatteår, 2) under innevarande skatteår och 3) under kommande skatteår. I bedömningen tas inte bara hänsyn till dotterbolagets egna möjligheter att utnyttja förlusterna, utan också till om en tredje part skulle ha kunnat utnyttja förlusterna eller om en tredje part i framtiden skulle kunna utnyttja förlusterna.

Frågan om hur många års förluster som kan anses vara slutliga på det sätt som avses i EU-rätten är förenad med tolkningsproblem. Inte heller i de fåtal stater där det finns eller har föreslagits lagstiftning om behandlingen av slutliga förluster är tolkningen enhetlig.

Vid bedömningen av det brittiska systemet i domen Marks & Spencer II godkände EU-domstolen utgångspunkten att bedömningen av huruvida förluster är slutliga ska göras omedelbart efter förluståret. I Storbritannien kan en gränsöverskridande förlustutjämnings gälla endast förlust som uppstått under det sista året och som därför ska betraktas som slutlig. Vid denna tidpunkt bedöms om förlusterna kunde utnyttjas på det sätt som avses i punkt 55 i domen i målet Marks

& Spencer I 1) tidigare år eller 2) under innevarande skatteår eller 3) under kommande år. Bedömningen av huruvida förluster är slutliga ska göras omedelbart efter det skatteår då förlusten uppstod, vilket leder till att endast förlusten för det året kan betraktas som slutlig. Om en motsvarande bedömning med avseende på förlusten från tidigare år skulle göras omedelbart efter det året, skulle kravet på att förlusterna inte ska gå att utnyttja i framtiden aldrig uppfyllas, eftersom bolaget har fortsatt verksamheten under de följande åren.

I domen Marks & Spencer II granskade EU-domstolen Storbritanniens lagstiftning om utländska dotterbolag med avseende på proportionalitetsprincipen. I domen hänvisade EU-domstolen till domen i Marks & Spencer I, där den dåvarande brittiska lagstiftningen ansågs oproportionerlig, eftersom den hade gjort det fullständigt omöjligt att beakta ett utländskt dotterbolags förluster även när de var slutliga. Eftersom den nya brittiska lagstiftningen ändå gjorde det möjligt att beakta utländska dotterbolags slutliga förluster, om än med strikta villkor, ansågs den inte strida mot etableringsfriheten.

Det är emellertid inte nödvändigtvis klart om det enligt denna dom kan anses att endast förluster under det sista året kan betraktas som slutliga förluster. Det är också möjligt att konsekvenserna av domen Marks & Spencer II måste bedömas separat i förhållande till koncernbeskattningen och andra metoder för gränsöverskridande förlustöverföring, såsom fusion.

Konsekvenserna av domen Marks & Spencer II för andra medlemsstaters system har bedömts även i rättslitteraturen. Å ena sidan har man kommit fram till att inte heller andra medlemsstater tycks vara skyldiga att bevilja avdrag för utländska förluster som inte är avdragsgilla enligt det brittiska systemet. Detta utesluter alla förluster från tidigare år (*carry forward losses*).¹ Å andra sidan har det också ansetts möjligt att EU-domstolen tolkar begreppet slutliga förluster på olika sätt beroende på rättsområdet och vilka nationella bestämmelser som gäller, varvid en sådan slutsats inte kan dras.² I rättslitteraturen har det även hänvisats till domen i mål C-388/14, Timac Agro, där det handlade om förluster i ett fast driftställe i utlandet som dragits av under tidigare år och om återföring av förlusterna, och till domen i mål C-608/17, Holmen, som gällde det svenska koncernavdraget. Bägge har ansetts visa att slutlig förlust som begrepp också kan avse förluster under tidigare år.³

¹ E. Pinetz & K. Spies, Final Losses after the Decision in Commission v. UK (“Marks & Spencer II”), EC Tax rev. 309-319 (2015), s. 314: “This could also mean that the Court may already have focused on a separate assessment of each tax period in its Marks & Spencer I judgement, meaning: first, final losses need to be – similar to domestic losses – deductible in the tax period in which they accrue, and second, the determination whether a loss may be regarded as final needs to be carried out based on the facts present immediately after the end of the respective period. Based on the outcome of the Marks & Spencer II case, Member States seem to be at liberty to set a reference date where the finality of a loss has to be determined once and for all.”

² E. Pinetz & K. Spies, Final Losses after the Decision in Commission v. UK (“Marks & Spencer II”), EC Tax rev. 309-319 (2015), s. 317: “A more convincing explanation might be that the Court follows a different understanding of final losses in different legal areas and for different domestic laws (e.g. group consolidation regimes, permanent establishment, mergers, etc.). ... This approach might also be in line with the examination of an unequal treatment in light of its proportionality in comparison to the justification reasons when applying the fundamental freedoms. ... On this basis, even though only ‘final’ losses are deductible on the legal basis of EU law, ‘finality’ would depend on the proportionality of the domestic legislation with respect to the tax treatment of the domestic situation and the cross-border situation.”

³ Velde, How Does the CJEU’s Case Law on Cross-Border Loss Relief Apply to Cross-Border Mergers and Divisions?, EC Tax Review 2016/3, s. 136, ja Van den Broek, Final Losses in Respect of Cross-Border Mergers: Memira (Case C-607/17) and Holmen (Case C-608/17), European Taxation, 2020 (Volume 60), No. 2/3, “4.3. Conclusions”.

Eftersom syftet med propositionen är att göra det möjligt att beakta slutliga förluster i utländska dotterbolag vid beskattningen av inhemska moderbolag så som EU-rätten förutsätter, samtidigt som skattebasen tryggas, är det motiverat att avgränsa begreppet slutliga förluster till att endast avse dotterbolagets förluster under det sista året. Dock med beaktande av den EU-rättsliga tolkningsmöjligheten i samband med en sådan avgränsning och det faktum att begreppet slutliga förluster i sig är strikt avgränsat, vilket gör det osannolikt att kravet på att förlusterna ska vara slutliga uppfylls särskilt ofta, föreslås det inte i propositionen att beloppet av förluster som berättigar till avdrag ska begränsas till endast ett år. Innebörden i begreppet slutlig förlust bestäms med stöd av EU-rätten.

Totalt upphörande med verksamheten och upplösning av ett bolag

I punkt 36 i domen Marks & Spencer II preciserade EU-domstolen att den definitiva karaktären av förluster i ett dotterbolag utan hemvist i landet endast kan fastställas om dotterbolaget inte längre har några inkomster i den medlemsstat där det har sin hemvist. Så länge dotterbolaget fortsätter att ha inkomster, även om de är minimala, kvarstår möjligheten att de förluster som uppkommit kan kvittas mot framtida vinster i den medlemsstat där dotterbolaget har sin hemvist. I sin dom hänvisade EU-domstolen också till punkterna 53 och 54 i domen i målet C-123/11, A.

För att ett utländskt dotterbolags förluster ska kunna anses vara slutliga på det sätt som avses i EU-rätten, får dotterbolaget inte ha någon möjlighet till inkomster. I praktiken innebär detta att dotterbolaget, så länge det över huvud taget har någon verksamhet eller några tillgångar, har möjlighet till inkomster, även om de är minimala. För att förlusterna ska kunna anses vara slutliga ska dotterbolagets verksamhet ha upphört helt och hållet och det får inte ha några tillgångar. Så länge dotterbolaget existerar är det också möjligt att verksamheten återupptas och att förluster kan utnyttjas mot denna verksamhet. Därför är det inte tillräckligt att föreskriva endast om att verksamheten ska ha upphört, utan en förutsättning ska vara att dotterbolaget försätts i likvidation och att bolaget upplöses.

Likvidationsförfarandet ska slutföras utan dröjsmål och en tidsgräns ska fastställas för slutförandet av förfarandet. Då kan man inte påverka vilket skatteår koncernavdraget görs vid beskattningen av moderbolaget genom att fördröja likvidationsförfarandet. Enligt förslaget ska likvidationsförfarandet slutföras senast under det skatteår som följer efter det år då verksamheten upphörde. Till exempel i Finland pågår ett likvidationsförfarande i minst fem månader. Lagstiftningen om förfarandet vid likvidation av ett bolag och tidsfristerna för slutförande av förfarandet varierar dock i olika stater. Därför föreslås det också att moderbolaget vid behov ska kunna lämna en utredning om den längre tid som behövs för likvidationsförfarandet enligt lagstiftningen i dotterbolagets hemstat.

Förekomsten av förluster i dotterbolagets hemstat

Enligt EU-domstolens rättspraxis kan förlusterna inte anses vara slutliga av det skälet att nämnda dotterbolags hemviststat inte tillåter någon överföring av förluster till efterföljande år, och i ett sådant fall får den medlemsstat där moderbolaget har sitt hemvist underlåta att bevilja en gränsöverskridande förlustutjämning inom koncernen utan att för den sakens skull åsidosätta artikel 49 i EUF-fördraget (domen i målet Marks & Spencer II, punkt 33, med hänvisning till mål C-322/11, K, punkterna 75–79, samt mål C-388/14, Timac Agro Deutschland GmbH, punkt 54). I mål C-322/11, K, som handlade om vinst från överlåtelse av fast egendom, ansågs det att den skattskyldiges medlemsstat utan denna möjlighet till vägran skulle tvingas utstå de oförmanliga följderna av en annan medlemsstats skattelagstiftning (punkt 78 i domen).

I enlighet med detta föreslås det att förlusterna ska existera även enligt skattelagstiftningen i dotterbolagets hemstat för att de ska kunna anses vara slutliga. Om rätten att utnyttja förluster enligt skattelagstiftningen i dotterbolagets hemstat har preskriberats och förlusterna därför inte längre existerar i dotterbolagets hemstat, kan de inte anses vara slutliga. Den föreslagna regleringen motsvarar den svenska lagstiftningen om koncernavdrag, där en av förutsättningarna är att dotterbolaget inte har låtit bli att utnyttja förlusterna på grund av att detta har varit rättsligt omöjligt eller utnyttjandet har varit tidsmässigt begränsat. I Storbritannien är förutsättningen på motsvarande sätt att förlusten existerar enligt lagstiftningen i dotterbolagets hemstat. I ett utkast till proposition som varit på remiss i Norge har det föreslagits lagstiftning av samma typ och även i Danmark är liknande bestämmelser under beredning.

Sommaren 2019 tog EU-domstolen i sina domar i målen C-607/17, Memira Holding AB, och C-608/17, Holmen, ställning till hur andra begränsningar av utnyttjandet av förluster i dotterbolagets hemstat inverkar på bedömningen av förlusternas slutliga karaktär. Det första fallet handlade om en gränsöverskridande fusion och på vilket sätt bedömningen påverkas av den begränsning av överföring av förluster vid fusion som gällde i dotterbolagets hemstat Tyskland. Det andra handlade om det svenska koncernavdraget och på vilket sätt de begränsningar av utnyttjandet av förluster som gällde i dotterbolagets hemstat Spanien påverkade förlusternas slutliga karaktär, dels i fråga om möjligheten att utnyttja förluster i samband med en likvidation, dels i fråga om beloppet av de förluster som får utnyttjas. EU-domstolen prövade frågan med avseende på huruvida man genom dessa begränsningar av utnyttjandet av förluster kunde visa att förlusterna var slutliga. Domstolen ansåg dock att de inte i sig var tillräckliga för att visa att förlusterna var slutliga. Denna typ av begränsningar ansågs alltså främst visa huruvida förlusterna kan utnyttjas i dotterbolagets hemstat t.ex. av en tredje part. Således, om det i lagstiftningen i dotterbolagets hemstat inte finns någon rättslig möjlighet att överföra förluster till en tredje part, visar en sådan begränsning främst huruvida förlusterna kan överföras till den tredje parten genom att sälja bolaget. Denna omständighet i sig visar enbart dock inte att förlusterna är slutliga.

Ägandets varaktighet

I propositionen föreslås det att koncernavdragets belopp ska grunda sig endast på sådana förluster i dotterbolaget som har uppkommit under den tid som moderbolaget ägt aktier eller andelar i dotterbolaget. Utan en sådan avgränsning skulle koncernen genom förvärv av aktier i ett förlustbringande dotterbolag kunna välja i vilken stat de slutliga förlusterna ska dras av. Avgränsningen av slutliga förluster endast till de förluster som uppkommit under moderbolagets ägande motsvarar också möjligheten att använda koncernbidraget mot förluster i ett annat inhemskt koncernbolag vid ägarbyte. I enlighet med 122 § 4 mom. i inkomstskattelagen kan dotterbolagets förluster som uppkommit före eller under året för ägarbytet inte täckas med ett koncernbidrag från moderbolaget om moderbolaget förvärvar ett inhemskt förlustbringande dotterbolag, även om dotterbolaget skulle ha fått dispens av Skatteförvaltningen att utnyttja förlusterna.

4.1.6 Moderbolagets bevisbörda

Moderbolaget ska kunna bevisa att det har slutliga förluster i dotterbolagets hemvistmedlemsstat. Moderbolagets bevisbörda framgår av punkt 56 i domen i målet Marks & Spencer I, där det konstateras att moderbolaget är skyldigt att visa att villkoren i punkt 55 uppfylls. Senare nämns bevisbördan bl.a. i mål C-388/14, Timac Agro Deutschland GmbH, punkt 57, och mål C-123/11, A, punkt 54. Moderbolagets bevisbörda innebär inte bara att bolaget ska bevisa att förlusterna existerar, utan det ska också bevisa att förlusterna är slutliga i den mening som avses i EU-domstolens rättspraxis. När moderbolaget lägger fram bevis för att förlusterna är slutliga,

ska det i enlighet med EU-domstolens rättspraxis genom sin bevisning kunna utesluta möjligheten att förlusterna utnyttjas. Med möjligheten att utnyttja förluster avses en möjlighet enligt EU-domstolens rättspraxis.

Högsta förvaltningsdomstolen har genom sina beslut i maj 2020 avgjort ett flertal besvär som gällde gränsöverskridande dotterbolagsfusioner, där det var fråga om huruvida ett dotterbolags förluster i en annan medlemsstat var slutliga och kunde dras av vid beskattningen av det övertagande inhemska moderbolaget. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i varje beslut att det övertagande moderbolaget inte på det sätt som EU-rätten förutsätter hade bevisat att dotterbolaget hade uttömt de möjligheter att beakta förluster som erbjuds i dess hemviststat. Högsta förvaltningsdomstolen bedömde i sin motivering om ett dotterbolag under de kommande åren i sin hemviststat skulle ha möjlighet till ens minimala inkomster eller om en tredje part, i det fall att dotterbolaget säljs till denna part, skulle kunna beakta förlusterna i framtiden.

Ett av dessa avgöranden har publicerats som årsboksavgörande HFD:2020:51, där högsta förvaltningsdomstolen vid bedömningen av det mottagande moderbolagets bevis beaktade en utredning om ett utländskt dotterbolags tillgångar (enligt utkastet till fusionsplan var bolagets tillgångar större än dess skulder) och ansåg att moderbolaget inte hade visat att dotterbolaget inte hade kunnat få ens minimala finansiella eller andra inkomster i sin hemviststat under de kommande åren. Vad gäller möjligheten att sälja dotterbolagets aktier till en tredje part ansåg högsta förvaltningsdomstolen att de begränsningar för avdrag för förluster som föreskrivs i skattelagstiftningen i dotterbolagets hemstat Lettland inte utgör tillräckliga bevis på att det inte finns någon möjlighet, i den mening som avses i EU-domstolens rättspraxis, att en tredje part, om dotterbolagets aktier säljs till denna part, skulle kunna beakta dotterbolagets förluster i Lettland under de kommande skatteåren. Lettlands skattelagstiftning innehöll begränsningar för hur avdragsrätten för förluster bibehölls i en situation där det förlustbringande bolagets ägande ändras och i en situation där ett förlustbringande bolag fusioneras. Högsta förvaltningsdomstolens bedömning av bevisens tillräcklighet påverkades inte av att det i koncernen hade bedömts att en försäljning av dotterbolaget till en tredje part inte var något konkret alternativ.

I ett opublicerat avgörande (liggare 2106) fäste högsta förvaltningsdomstolen samtidigt vikt bl.a. vid huruvida det överlåtande dotterbolagets verksamhet återupptogs i dotterbolagets hemstat, varvid det var möjligt att fortfarande få in inkomster i dotterbolagets hemstat. Det var fråga om en situation där det övertagande moderbolaget efter en fusion hade anställt en landschef, i dotterbolagets hemstat, i syfte att fortsätta den verksamhet som delvis hade bedrivits av det överlåtande dotterbolaget. I sitt avgörande (liggare 2104) ansåg högsta förvaltningsdomstolen bl.a. att tidigare förluster i andra koncernbolag i samma medlemsstat som dotterbolaget inte i sig visade att de i framtiden inte hade kunnat ge dotterbolaget ett koncernbidrag som skulle ha lett till att dotterbolagets förluster hade kunnat utnyttjas.

Vid bedömningen av om förluster kan utnyttjas ekonomiskt genom att de överförs till en tredje part har EU-domstolen bland annat fäst vikt vid huruvida möjligheten för den tredje parten att utnyttja förlusterna kan uteslutas. Bl.a. i målen 607/17, Memira Holding AB (punkterna 25—26) och C-608/17, Holmen (punkt 38), slog EU-domstolen fast att det inte direkt kan uteslutas att en tredje part skulle kunna ha möjlighet att skattemässigt utnyttja dotterbolagets förluster i det bolagets hemviststat, t.ex. vid en överlåtelse av dotterbolaget till ett pris som tar hänsyn till det skattemässiga värdet av att kunna göra avdrag för förlusterna för framtiden.

Moderbolaget ska således kunna visa att förlusterna är slutliga i den mening som avses i punkt 55 i domen i målet Marks & Spencer I. Enligt EU-rättens rättspraxis är moderbolagets skyldighet att bevisa att dotterbolagets förluster inte kan utnyttjas i framtiden synnerligen strikt. I en

situation där förluster kan utnyttjas i dotterbolagets egen beskattning men det enligt lagstiftningen i dotterbolagets hemstat inte finns någon rättslig möjlighet att överföra förluster till en tredje part, kan det t.ex. finnas tillräckliga bevis för att förlusterna inte kan utnyttjas av en tredje part i en situation där dotterbolagets aktier säljs. Detta utesluter dock inte att man även bör bedöma bolagets eller den tredje partens övriga möjligheter att utnyttja förlusterna.

4.1.7 Beräkning av den slutliga förlusten

I propositionen föreslås det att beloppet av de slutliga förlusterna för beräkning av koncernavdraget ska beräknas i enlighet med både skattelagstiftningen i dotterbolagets hemstat och näringskattelagen. Beloppet av koncernavdraget är det lägsta av dessa belopp. Detta motsvarar det sätt på vilket beloppet av slutliga förluster beräknas t.ex. i Sverige och Storbritannien. Även i Norge har det föreslagits reglering av motsvarande typ.

I mål C-123/11, A Ab, som gällde överföring av slutliga förluster vid en gränsöverskridande fusion, var en fråga huruvida beloppet av den förlust som ska dras av ska beräknas enligt skattelagstiftningen i det övertagande bolagets hemstat eller om dessa förluster ska betraktas som förluster som fastställts enligt skattelagstiftningen i det överlåtande bolagets hemstat. Domstolen ansåg att etableringsfriheten inte innebär att en viss lagstiftning måste tillämpas vid beräkningen av det överlåtande dotterbolagets förluster (punkt 58 i domen). Beräkningen får i princip inte leda till ojämlig behandling i förhållande till en beräkning som i samma situation skulle ha gjorts om det hade varit fråga om förluster i ett dotterbolag med hemvist i landet (punkt 61 i domen). EU-rätten tillåter därmed att förlustbeloppet beräknas enligt lagstiftningen i både dotterbolagets och moderbolagets hemstat.

Enligt koncernbidragslagen är en förutsättning för att koncernbidrag ska vara avdragsgilla att både givarens och mottagarens räkenskapsperioder utgår samtidigt. Om t.ex. ett dotterbolag i en inhemsk koncern upplöses mitt under skatteåret, varvid också dotterbolagets räkenskapsperiod utgår mitt under året, leder kravet i koncernbidragslagen om att räkenskapsperioderna ska utgå samtidigt till att koncernbidrag mellan moderbolaget och dotterbolaget inte kan ges under upplösningens år. För att slutliga förluster inte ska kunna dras av som koncernavdrag till ett större belopp än moderbolaget kan dra av som koncernbidrag i en motsvarande inhemsk situation, föreslås det i propositionen att beloppet av den slutliga förlusten ska beräknas inte bara vid den tidpunkten då likvidationen avslutas utan också vid utgången av dotterbolagets sista hela skatteår.

Det föreslås således att beloppet av den slutliga förlusten ska beräknas vid två tidpunkter: 1) beloppet av den slutliga förlusten vid utgången av dotterbolagets sista hela skatteår och 2) beloppet av den slutliga förlusten vid den tidpunkt då likvidationsförfarandet avslutas. Som slutliga förluster ska betraktas det lägsta av dessa belopp. Eftersom de slutliga förlusterna ska beräknas vid båda tidpunkterna enligt både de inhemska bestämmelserna och bestämmelserna i dotterbolagets hemstat, blir moderbolaget tvunget att göra fyra beräkningar, varav den lägsta visar beloppet av den slutliga förlusten.

I slutet av det sista hela skatteåret kan dotterbolaget fortfarande ha tillgångar som, om de realiserats, minskar de slutliga förlusterna. Därför är det nödvändigt att i beräkningen även beaktas effekten av sannolika överlåtelsepris av sådana tillgångar. Om dotterbolaget vid den tidpunkt då beräkningen görs har tillgångar anses tillgångarna enligt förslaget ha överlåtits till det sannolika överlåtelsepriset. Om tillgångarnas sannolika överlåtelsepris är högre än den vid beskattningen icke avskrivna anskaffningsutgiften, minskas beloppet av den slutliga förlusten.

4.1.8 Hur koncernavdraget dras av

Avdraget görs samma skatteår som likvidationsförfarandet för dotterbolaget har slutförts och bolaget har upplösts.

Det är motiverat att koncernavdrag som beräknats utifrån de slutliga förlusterna behandlas på samma sätt som koncernbidraget behandlas i beskattningen av givaren. Enligt förslaget ska det koncernavdragsbelopp som beräknats utifrån de slutliga förlusterna dras av från moderbolagets beskattningsbara inkomst av näringsverksamheten på motsvarande sätt som ett beviljat koncernbidrag dras av från den beskattningsbara inkomsten av näringsverksamheten. På motsvarande sätt som det avdragsgilla koncernbidraget begränsas till ett belopp som högst motsvarar moderbolagets beskattningsbara näringsverksamhetens resultat under skatteåret, kan också koncernavdraget dras av högst till beloppet av moderbolagets beskattningsbara näringsverksamhetens resultat under skatteåret. På samma sätt som det inte går att göra förlust vid beskattningen genom att ge koncernbidrag, kan inte heller koncernavdrag ge upphov till förlust för moderbolaget som skulle kunna dras av mot moderbolagets beskattningsbara inkomst under senare skatteår.

Ett koncernbidrag får enligt 6 § i koncernbidragslagen inte överstiga näringsverksamhetens resultat före avdrag för koncernbidraget. Som avdragsgillt koncernbidrag kan således ges ett belopp som motsvarar det givande bolagets egna beskattningsbara näringsverksamhetens resultat och beloppet av det koncernbidrag som det själv mottagit. På motsvarande sätt kan det koncernavdrag som bestäms utifrån de slutliga förlusterna dras av mot det koncernbidrag som moderbolaget får under samma skatteår.

4.1.9 Senare ändringar av beloppet av den slutliga förlusten

Det är möjligt att beskattningen för ett utländskt dotterbolags förlustår senare ändras så att den också påverkar beloppet av den slutliga förlusten. Till denna del behövs det bestämmelser om på vilket sätt dessa ändringar i efterhand ska beaktas i koncernavdragets belopp.

Om beloppet av den slutliga förlusten minskar till följd av ett lagakraftvunnet beslut i dotterbolagets hemstat, återförs enligt förslaget till moderbolagets inkomst ett belopp som motsvarar ändringen av beloppet av de slutliga förlusterna i form av en ändring av koncernavdraget. Om beloppet av den slutliga förlusten i en motsvarande situation ökar, avdras på yrkande av moderbolaget från moderbolagets beskattningsbara inkomst ett belopp som motsvarar ändringen av beloppet av de slutliga förlusterna i form av en ändring av koncernavdraget. Eftersom tidsfristen för sökande av ändring i den verkställda beskattningen varierar mellan olika stater och ett lagakraftvunnet beslut om ändringen kan meddelas först efter en lång tid, föreslås det att ändringen ska göras i moderbolagets beskattning det skatteår som ändringen i dotterbolagets hemstat konstaterades genom ett lagakraftvunnet beslut. Då ska den skattskyldige inte heller bli föremål för dröjningspåföljder i beskattningen på grund av ändringen när det till moderbolagets inkomst återförs ett belopp som motsvarar minskningen av de slutliga förlusterna.

Enligt förslaget ska koncernavdraget dras av vid beskattningen av moderbolaget det skatteår då dotterbolaget upplöses och avdraget får högst motsvara moderbolagets beskattningsbara inkomst för året i fråga. Om en ändring i beskattningen av ett dotterbolag i dess hemstat skulle medföra att beloppet av de slutliga förlusterna ökar, skulle det inte vara motiverat att ändringen skulle öka det belopp som ursprungligen skulle ha kunnat dras av i form av ett koncernavdrag i moderbolagets beskattning. Därför föreslås det att koncernavdragets totala belopp, som inbegriper det avdrag som ska göras i moderbolagets beskattning det år som dotterbolaget upplöses och ett tilläggsavdrag som görs ett senare år till följd av en ändring i dotterbolagets beskattning,

inte får överstiga beloppet av moderbolagets beskattningsbara inkomst det skatteår då koncernavdraget ursprungligen gjordes.

Vid utarbetandet av propositionen övervägdes också möjligheten att den ändring av koncernavdraget som beror på en ändring som görs i dotterbolagets hemstat i efterhand skulle hänföras till det skatteår för moderbolaget under vilket koncernavdraget ursprungligen gjordes. Detta skulle kräva en bedömning av på vilket sätt de gällande tidsfristerna för rättelse av beskattningen skulle göra det möjligt att göra ändringen. Enligt 56 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) ska rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel göras inom tre år från ingången av året efter skatteårets utgång. I lagens 56 a § föreskrivs om förlängning av tidsfristen för rättelse med ett år i vissa situationer. I 56 b § föreskrivs dessutom om en förlängd rättelsetid enligt vilken beskattningen kan rättas till den skattskyldiges nackdel inom sex år från ingången av året efter skatteårets utgång till den del som rättelsen i beskattningen grundar sig på en i 31 § avsedd rättelse av internprissättning, ett i 31 § avsett arrangemang för företags- eller finansieringsstrukturer mellan närstående parter eller sådan information som påverkar den skattskyldiges beskattning och som erhållits vid internationellt informationsutbyte annat än automatiskt informationsutbyte. Enligt 64 § i lagen om beskattningsförfarande kan den skattskyldige söka ändring i beskattningen genom att framställa ett rättelseyrkande inom tre år räknat från ingången av året efter skatteårets utgång.

Det är möjligt att ett lagakraftvunnet beslut i dotterbolagets hemstat fattas inom den nämnda tidsfristen på tre år, varvid ändringen av koncernavdraget redan med stöd av gällande lagstiftning skulle kunna hänföras till det skatteår då koncernavdraget i moderbolaget ursprungligen gjordes. Eventuellt skulle det också kunna bli aktuellt med en i 56 b § avsedd tidsfrist på sex år inom vilken beskattningen kan rättas till den skattskyldiges nackdel. Bestämmelsen gör det dock inte möjligt för den skattskyldige att framställa ett eget rättelseyrkande i en situation där moderbolaget vill framställa ett tilläggsyrkande som gäller beloppet av koncernavdraget. För att ändringen av koncernavdraget ska kunna hänföras till det ursprungliga skatteåret förutsätts det således att det åtminstone till vissa delar finns uttryckliga bestämmelser om detta i lagen om beskattningsförfarande. Eftersom det är möjligt att ett lagakraftvunnet beslut i dotterbolagets hemstat meddelas efter en lång tid, så att t.ex. tidsfristen på sex år inte räcker till, har det dock inte ansetts motiverat att föreslå att ändringen ska hänföras det ursprungliga året då koncernavdraget gjordes. Det har inte heller ansetts motiverat att föreslå att ändringen ska hänföras till det ursprungliga året för koncernavdraget, till den del det fortfarande är möjligt att göra en rättelse av beskattningen för detta ursprungliga skatteår, eller, om del det inte längre är möjligt, att ändringen ska hänföras till det år då ett lagakraftvunnet beslut meddelas. Ett sådant förslag skulle leda till slumpmässig behandling som skulle vara beroende av när ett utländskt lagakraftvunnet beslut meddelas. Även dröjsmålspåföljderna i samband med beskattningen skulle riktas slumpmässigt beroende på vilket år ett lagakraftvunnet beslut meddelas i dotterbolagets hemstat.

4.1.10 Belopp som minskar koncernavdraget

Möjligheten att från moderbolagets resultat dra av slutliga förluster i ett dotterbolag som är etablerat i en annan medlemsstat eller EES-stat i form av koncernavdrag utgör ett undantag från den allmänna beskattningsprincipen om att endast förlusterna i ett sådant dotterbolag vars inkomster moderbolagets hemstat har rätt att beskatta på motsvarande sätt kan dras av vid beskattningen i moderbolagets hemstat. Det är inte motiverat att tillåta att beloppet av ett utländskt dotterbolags slutliga förlust ökas på konstgjord väg t.ex. genom transaktioner mellan företag i intressegemenskap, för att ett större förlustbelopp ska kunna överföras till Finland för att dras av. Detta är också förenligt med den utgångspunkt i beskattningen som säger att man inte kan öka beloppet av avdragsgilla utgifter genom olika tömningsåtgärder. Till exempel på situationer där man har påverkat beloppet av upplösning förlust genom att ta ut utdelning från ett bolag

som står inför upplösning eller genom att ett bolag som står inför upplösning har gett koncernbidrag, har man kunnat ingripa beloppet av likvidationsförlusten.⁴ Utgångspunkten framgår också av 6 b § 5 mom. i näringskattelagen, där det föreskrivs om poster som minskar beloppet av den avdragsgilla förlust som uppkommer vid överlåtelse av anläggningstillgångsaktier som har ägts under en kortare tid än ett år. Enligt denna bestämmelse avdras från överlåtelseförlusten erhållen utdelning, erhållet koncernbidrag eller andra med dessa jämförbara poster som har minskat bolagets förmögenhet. I förarbetena till lagen har det inte ansetts motiverat med tanke på systemet att öka den avdragsgilla förlusten med hjälp av sådana poster (regeringens proposition RP 2004/1992 rd).

Därför föreslås det i propositionen att beloppet av den slutliga förlusten ska minskas av sådana poster, såsom utebliven inkomst till följd av överlåtelse till underpris, som medfört att förlustbeloppet i dotterbolagsstaten är större än det skulle ha varit om marknadsmässig prissättning hade tillämpats. I jämförelseländerna, t.ex. Sverige och Storbritannien, finns det reglering av denna typ som syftar till att förhindra en artificiell ökning av förluster. I ett lagutkast som varit på remiss i Norge har motsvarande reglering föreslagits. Även detta talar för att det också i Finland ska föreskrivas om motsvarande begränsningar.

Enligt förslaget ska beloppet av koncernavdraget minskas med det belopp som ett dotterbolag har överfört till ett företag i intressegemenskap i form av överlåtelser utan ersättning eller till underpris. Transaktioner gjorda under de fem år som föregick koncernavdraget ska beaktas. I samband med beredningen övervägdes också en tidsfrist på tio år med beaktande av att ett utländskt dotterbolags förluster kan överföras till Finland som slutliga förluster under sammanlagt tio år. Eftersom det dock inte är sannolikt att åtgärder skulle ha vidtagits för att öka de slutliga förlusterna för en så lång tid innan dotterbolaget upplöses beslutade man att inte föreslå detta, utan i stället en tidsfrist på fem år.

4.1.11 Yrkande om avdrag

Koncernavdraget är ett extra avdrag vid beskattningen av moderbolaget som ska yrkas separat senast innan beskattningen för skatteåret slutförts. När moderbolaget yrkar på avdrag ska det lägga fram en utredning om att förlusterna är slutliga i enlighet med EU-rätten och andra lagstadgade villkor.

4.1.12 Bestämmelser om ränteavdragsbegränsning

I 18 a § 3 mom. i näringskattelagen, som gäller begränsning av ränteavdrag, föreskrivs bl.a. om hur det resultat som avses i 3 § i näringskattelagen och som ligger till grund för beräkningen av icke avdragsgilla räntor ska rättas. Enligt momentet är ränteutgifterna avdragsgilla till den del de motsvarar beloppet av ränteinkomsterna. Ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna (nettoränteutgifter) är avdragsgilla, om de under skatteåret uppgår till högst 500 000 euro. Överstiger nettoränteutgifterna under skatteåret ovan nämnda belopp är nettoränteutgifterna inte avdragsgilla till den del de överstiger 25 procent av näringsverksamhetens resultat enligt 3 § i näringskattelagen vilket har ökat med ränteutgifter och avskrivningar som dras av i beskattningen samt erhållna koncernbidrag enligt koncernbidragslagen och vilket har minskats med givna koncernbidrag. De nettoränteutgifter som betalats till parter som inte är i koncerngemenskap dras av först.

⁴ Se t.ex. Immonen, Raimo, Yritysjärjestelyt, Talentum, Helsinki 2011, s. 275—276 ja KHO:2007:78.

För att koncernavdraget ska behandlas på samma sätt som koncernbidraget, ska också koncernavdraget dras av från det resultat av näringsverksamheten som avses i 3 § i näringskattelagen. Därför föreslås det att koncernavdrag läggs till i 18 a § 3 mom. i näringskattelagen som en post som ska dras av.

4.2 De huvudsakliga konsekvenserna

4.2.1 Konsekvenser för skatteinkomsterna

Den föreslagna ändringen preciserar lagstiftningen för att säkerställa att slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag beaktas i koncernbeskattningen på det sätt som EU-rätten förutsätter, dock så att lagstiftningen fortfarande tryggar Finlands skattebas. Förslaget bedöms inte i någon betydande grad öka avdragen av slutliga förluster jämfört med nuläget, eftersom yrkanden om överföring av slutliga förluster redan nu har kunnat göras med stöd av EU-rätten. De yrkanden som huvudsakligen gällt slutliga förluster har gjorts i form av gränsöverskridande fusioner, senare har några yrkanden gjorts också i samband med koncernbidrag. Det centrala i bägge fallen, både när det gäller den nya regleringen och de yrkanden som tidigare har framställts med stöd av EU-rätten, är på vilket sätt förlusternas slutliga karaktär fastställs på det sätt som EU-rätten förutsätter. Förslaget bedöms således inte ha någon betydande inverkan på skatteintäkterna jämfört med tidigare.

I avsnitt 2.4 beskrivs närmare de yrkanden avseende slutliga förluster som hittills har gjorts med stöd av EU-rätten. Enligt uppgifter från Skatteförvaltningen om beskattningsbara bolag vid Skatteförvaltningens Koncernskattcentral har det åren 2005—2020 framställts 34 yrkanden om avdrag av gränsöverskridande förluster i samband med fusioner. Till den del beloppet har varit känt i processens initialskede har det sammanlagda beloppet på yrkandena under denna tid varit cirka 790 miljoner euro. Förluster vid gränsöverskridande fusioner har hittills godkänts som avdrag i moderbolagen till ett sammanlagt värde av cirka 180 miljoner euro. Såsom beskrivs i avsnitt 2.4 omfattar totalbeloppet också förluster enligt positiva förhandsavgöranden, vilka ännu inte nödvändigtvis har dragits av vid den verkställda beskattningen och resultatet av anhängiga besvär kan påverka beloppet av de förluster som slutligen kommer att godkännas. I fråga om gränsöverskridande koncernbidrag har det framställts ett fåtal yrkanden och deras sammanlagda belopp är klart mindre än det ovan uppskattade sammanlagda beloppet av förluster för vilka avdrag yrkas vid gränsöverskridande fusioner.

4.2.2 Konsekvenser för myndigheterna

Bestämmelserna om koncernavdrag medför administrativa kostnader för Skatteförvaltningen. Det är fråga om ny reglering som i synnerhet i initialskedet ökar det administrativa arbetet. De yrkanden om gränsöverskridande överföring av slutliga förluster som i huvudsak har gjorts vid gränsöverskridande fusioner har dock redan medfört administrativt arbete för Skatteförvaltningen. Den nya regleringen ger en tydligare ram för under vilka förutsättningar och på vilket sätt slutliga förluster beaktas i beskattningen av moderbolaget vid koncernbeskattningen. Detta bedöms underlätta Skatteförvaltningens administrativa börda.

Skatteförvaltningen har i sitt utlåtande bedömt att tillsynen och riskhanteringen i anslutning till bestämmelserna kommer att kräva resurser, men under remissförfarandet har man inte kunnat ge en exakt uppskattning av resursbehovet.

4.2.3 Konsekvenser för skattskyldiga

Förslaget bedöms skapa klarhet i möjligheterna till gränsöverskridande överföring av slutliga förluster och därigenom minska de skattskyldigas administrativa börda. Koncernavdraget är till sin karaktär ett extra avdrag vid beskattningen, där moderbolaget har bevisbördan för förutsättningarna för avdrag. Till denna del ska den skattskyldige bära den administrativa bördan.

5 Alternativa handlingsvägar

5.1 Handlingsalternativen och deras konsekvenser

Vid beredningen övervägdes även ett alternativ där de slutliga förlusterna beaktas i det system med koncernbidrag som ingår i koncernbidragslagen. Man gjorde emellertid bedömningen att det krav på en faktisk överföring av tillgångar som är kopplat till koncernbidrag och överensstämmande utgifts- och inkomstregistreringar i givarens bokföring inte är förenligt med en situation där mottagaren av koncernbidraget är ett utländskt dotterbolag. Det belopp som överförs i form av ett koncernbidrag kan ge dotterbolaget tillgångar eller framtida ränteinkomster som gör att förlusterna inte kan anses slutliga enligt EU-rätten. Man beslutade därför att inte föreslå att slutliga förluster ska beaktas i systemet med koncernbidrag. Om förlusterna beaktas i form av ett koncernavdrag leder detta för moderbolagets del till samma slutresultat som ett koncernbidrag: båda beloppen dras av mot moderbolagets beskattningsbara inkomst.

Vid beredningen övervägdes även ett alternativ där de slutliga förlusterna överförs som förluster i stället för i form av ett separat koncernavdrag. Man beslutade dock att inte föreslå detta alternativ. De slutliga förlusterna i ett utländskt dotterbolag ska beaktas i koncernbeskattningen, varför det ansågs motiverat att föreslå bestämmelser som i så hög grad som möjligt motsvarar bestämmelserna om koncernbidrag. Slutliga förluster som överförs som förluster får andra konsekvenser än ett avdrag som görs i moderbolagets beskattning. Vid beredningen beaktade man även att Sverige tillämpar ett motsvarande koncernavdrag, genom vilket slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag beaktas i det svenska moderbolagets beskattning.

5.2 Lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet

Sverige

I Sverige beaktas slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag genom separat reglering om koncernavdrag. Svensk lagstiftning har sedan 2010 innehållit bestämmelser om när slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag får dras av i form av ett koncernavdrag.

Det svenska koncernavdraget kan tillämpas på dotterbolag i EES-länderna.

I den svenska lagstiftningen om koncernavdrag är en förutsättning för att förluster ska anses vara slutliga bl.a. att det utländska dotterbolaget motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening och att dotterbolaget har försatts i likvidation och likvidationen har slutförts. Dessutom förutsätts det att det inte finns företag i intressegemenskap med moderbolaget som bedriver rörelse i dotterbolagets hemstat vid tidpunkten för slutförandet av dotterbolagets upplösning. Förluster i ett utländskt dotterbolag anses vara slutliga om de inte har kunnat utnyttjas och inte kan komma att utnyttjas av dotterbolaget eller någon annan i dotterbolagets hemstat och skälet till detta inte är att det saknas en rättslig möjlighet till det eller att den möjligheten är begränsad i tiden. Förluster är inte slutliga om koncernen efter det att dotterbolaget upplöstes fortsätter att bedriva verksamhet i dotterbolagets hemstat via andra företag.

RP 185/2020 rd

De gällande bestämmelserna om koncernavdrag i Sverige förutsätter att moderbolaget direkt äger minst 90 procent av det utländska dotterbolaget. Detta ska gälla under moderbolagets och dotterbolagets hela skatteår (eller från det att dotterbolaget började bedriva rörelse) fram till dess att upplösningen av dotterbolaget har slutförts. I mål C-608/17, Holmen, konstaterade EU-domstolen dock att en sådan begränsning är oproportionerlig om ett dotterbolag mellan moderbolaget och ett dotterdotterbolag hör hemma i samma medlemsstat som dotterdotterbolaget (punkt 32 i domen). Kravet på direkt ägande anses inte strida mot proportionalitetsprincipen när det mellanliggande dotterbolaget finns i en annan medlemsstat än dotterdotterbolaget (punkt 29 i domen).

Enligt de svenska bestämmelserna om koncernavdrag får inte endast förluster under det sista året dras av, utan även förluster under tidigare år. Beloppet av de slutliga förlusterna räknas ut både enligt bestämmelserna i det utländska dotterbolagets hemstat och enligt svensk lagstiftning. Uträkningarna görs dessutom vid två tidpunkter, nämligen vid utgången av det sista hela skatteåret och när upplösningen av dotterbolaget är slutförd. Sammanlagt krävs det således fyra separata uträkningar. De slutliga förlusterna utgörs av det lägsta beloppet av de fyra belopp som räknats ut på detta sätt.

När förlusterna räknas ut beaktas inte förluster under de skatteår då det krav som gäller ägarandelen inte har uppfyllts under hela skatteåret. Om det utländska dotterbolaget har tillgångar vars beskattningsvärde underskrider deras marknadsvärde anses tillgångarna ha överlåtits till marknadspris när förlusterna räknas ut. Dotterbolagets förlust minskas med det belopp som dotterbolaget under de senaste tio åren har överfört till ett företag i intressegemenskap i form av vinstutdelning som har kunnat dras av vid uträkningen av det beskattningsbara resultatet eller i form av överlåtelser utan ersättning eller till underpris eller andra värdeöverföringar. Avdraget görs till den del beloppet inte har beskattats som dotterbolagets inkomst. Om moderbolaget har gjort ett avdrag för anskaffningsutgiften för det utländska dotterbolaget minskas förlusten med motsvarande belopp.

Sverige har också bestämmelser som gäller en situation där det utländska dotterbolagets beskattning ändras genom ett beslut som träder i kraft senare. Om det belopp som har dragits av i form av ett koncernavdrag visar sig vara för stort korrigeras moderbolagets inkomst det skatteår då beslutet om ändring har vunnit laga kraft. Om ett beslut i dotterbolagets medlemsstat däremot visar att koncernavdraget har varit för litet kan moderbolaget yrka på ett tilläggsavdrag det skatteår som beslutet om ändring har vunnit laga kraft.

Moderbolaget uppger koncernavdraget i sin beskattning. Ett koncernavdrag kan inte ge upphov till en fastställd förlust som det bolag som gör avdraget kan dra av under kommande år i Sverige.

Norge

Efter Efta-domstolens dom av den 17 september 2017 i målet Yara (E-15/16, Yara International ASA) har man i Norge börjat bereda lagstiftning för att kunna beakta slutliga förluster på ett lämpligt sätt. Ett utkast till lag om ändring av systemet med koncernbidrag har varit på remiss 13.8–13.11.2019 (Høringsnotat – Forslag til endring i konsernbidragsreglene). Nedan beskrivs innehållet i utkastet.

I utkastet föreslås det bestämmelser om förutsättningarna för att s.k. slutliga förluster i ett dotterbolag ska beaktas i det norska systemet med koncernbidrag. I motsats till i Sverige har beaktandet av slutliga förluster införlivats i systemet med koncernbidrag. Enligt förslaget kan moderbolaget när förutsättningarna uppfylls ge ett utländskt dotterbolag ett koncernbidrag som täcker de slutliga förlusterna.

I inledningen till lagutkastet betonas behovet av och målet att trygga Norges skattebas trots ändringen av koncernbidragssystemet, och det konstateras att ändringarna föreslås uppfylla det krav som fastställts för Norge i EES-avtalet och som innebär att slutliga förluster ska godkännas, men att ändringarna inte går längre än så.

Enligt lagförslaget ska en förutsättning för att slutliga förluster i ett dotterbolag godkänns vara att det på motsvarande sätt som i en nationell situation ska finnas en koncerngemenskap och att bidraget räknas som inkomst för mottagaren i dennas hemstat. Vidare förutsätts det att dotterbolaget finns i en EES-stat och att det där har haft verklig ekonomisk verksamhet samt att förlusterna har uppstått under den tid dotterbolaget haft sitt säte i EES-staten. Moderbolaget ska äga minst 90 procent av dotterbolaget, och vid indirekt ägande får det mellanliggande bolaget i ägarkedjan inte höra hemma i en annan stat i enlighet med domen i mål C-608/2017, Holmen.

Enligt förslaget kan förluster anses vara slutliga om dotterbolaget eller någon annan inte har kunnat och inte kommer att kunna dra av dem i dotterbolagets hemstat. Förluster kan dock inte vara slutliga om det är omöjligt att utnyttja dem på grund av lagstiftningen i dotterbolagets hemstat.

Enligt utkastet måste dotterbolaget ha avslutat sin verksamhet och upplösningsförfarandet måste ha inletts. I Norge krävs det dock inte att upplösningsförfarandet ska ha slutförts. Bolagets verksamhet ska ha avslutats före utgången av skatteåret och upplösningsförfarandet ska inledas omedelbart efter skatteårets slut. I förslaget förutsätts det i regel att upplösningsförfarandet slutförs under påföljande skatteår. Om upplösningsförfarandet inte slutförs under påföljande skatteår förfaller avdragsrätten. Undantag kan göras från detta krav om det finns ett rättsligt eller annat tvingande skäl till att slutförandet av upplösningen fördröjs.

Som slutliga förluster betraktas enligt utkastet förluster under dotterbolagets sista hela skatteår. När det gäller tidpunkten för bedömning av de slutliga förlusterna hänvisas det i motiveringen till domen i mål C-172/13, Kom. vs. UK, enligt vilken bedömningen alltid görs utifrån situationen vid utgången av det skatteår under vilket förlusterna har uppstått. Enligt utkastet ska rörelsen avslutas och upplösningsprocessen ska inledas omedelbart efter det skatteår då förlusterna uppstått. Förluster under tidigare skatteår kan inte anses vara slutliga eftersom rörelsen inte har avslutats vid utgången av det skatteår då dessa tidigare förluster uppstod. Enligt utkastet kan ett avdragsgillt koncernbidrag ges det år då de slutliga förlusterna uppstod och beloppet begränsar sig till beloppet av förlusterna under året i fråga.

Enligt lagutkastet är beloppet av de slutliga förlusterna i ett utländskt dotterbolag det lägsta av de belopp som räknas ut dels enligt lagstiftningen i det utländska dotterbolagets hemstat, dels enligt norsk lagstiftning. Dessutom kan slutliga förluster endast vara sådana förluster som har uppstått under den tid kravet på en ägarandel på minst 90 procent har uppfyllts.

Utkastet innehåller även förslag till korrigeringar av beloppet av de slutliga förlusterna. Överföringar av tillgångar och skulder under de fem föregående åren beaktas som avdrag till den del latent vinst som inte har beskattats har överförts från det utländska dotterbolaget till företag i intressegemenskap. Om det under skatteåret för de slutliga förlusterna har överförts latent vinst från ett företag i intressegemenskap till det utländska dotterbolaget ska även dessa beaktas som avdrag. Som avdrag beaktas eventuella avdragsrätter som har uppstått för det utländska dotterbolaget när tillgångar och skulder har överförts till ett företag i intressegemenskap. Om beskattningen av dotterbolaget i dess hemstat senare ändras så att det inte uppstår slutliga förluster eller så att beloppet av förlusterna minskar ska koncernbidraget minskas i motsvarande omfattning. Ändringen beaktas inom ramen för de tidsfrister som fastställts i skattelagstiftningen.

Ett avdrag som gäller slutliga förluster kan inte gälla sådana förluster som uppstår under det år som följer på det år då de slutliga förlusterna uppstod. En vinst som uppstått vid upplösningen minskar inte beloppet av de slutliga förlusterna, utan en sådan vinst räknas som inkomst för moderbolaget.

Danmark

I Danmark kan förluster i ett utländskt dotterbolag eller ett utländskt fast driftställe enligt nuvarande lagstiftning endast utnyttjas om bolagen tillämpar internationell sambeskattnings av koncerner. Nationell sambeskattnings av koncerner är obligatoriskt i Danmark, medan internationell sambeskattnings av koncerner är frivilligt. Om ett företag väljer att tillämpa internationell sambeskattnings ska alla utländska enheter i koncernen inkluderas i sambeskattnings (principen ”all in – all out”).

Till följd av EU-rätten (särskilt domen i mål C-650/16, Bevola) bereds för närvarande i Danmark ett lagförslag som gör det danska systemet förenligt med EU-rätten när det gäller beaktandet av slutliga förluster i utländska dotterbolag och fasta driftställen. Avsikten är att lagförslaget ska läggas fram för Folketinget hösten 2020.

I lagförslaget föreslås det att det i Danmark ska vara möjligt att dra av förluster i ett utländskt dotterbolag, i ett utländskt fast driftställe och i utländsk fast egendom om förlusterna är slutliga. Till skillnad från den gällande lagstiftningen ska slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag, ett utländskt fast driftställe eller utländsk fast egendom kunna beaktas i Danmark även om koncernen inte tillämpar internationell sambeskattnings.

Enligt lagförslaget ska förluster i direkt ägda dotterbolag och fasta driftställen inom EU- och EES-området samt på Färöarna och Grönland kunna dras av från det danska moderbolagets resultat om förlusterna är slutliga. Vidare föreslås det att även slutliga förluster i indirekt ägda dotterbolag (inom EU- och EES-området samt på Färöarna och Grönland) ska kunna dras av i Danmark om alla bolag i ägarkedjan finns i samma land som det bolag som går med förlust.

Enligt förslaget ska bedömningen av om förlusterna är slutliga med beaktande av kriterierna enligt EU-domstolens rättspraxis göras enligt lagstiftningen i dotterbolagets hemstat eller i den stat där det fasta driftstället finns. Om möjligheten att utnyttja förlusterna har gått förlorad enligt denna lagstiftning, t.ex. på grund av att utnyttjandetiden har gått ut, kan sådana förluster inte anses vara slutliga i Danmark. Förluster kan inte heller anses vara slutliga om de har utnyttjats eller skulle kunna utnyttjas i en annan stat än dotterbolagets hemstat.

Förluster anses vara slutliga endast när bolaget kan visa att det inte har varit eller kommer att bli möjligt att utnyttja förlusterna i dotterbolagets eller det fasta driftställets hemstat under tidigare, innevarande eller kommande skatteår. Det spelar ingen roll om det är bolaget självt, det utländska dotterbolaget, det fasta driftstället eller någon annan som har eller har haft möjlighet att utnyttja förlusterna. För att förlusterna ska anses vara slutliga förutsätts det dessutom i Danmark att de inte heller kan utnyttjas i tredje land.

För att fastställa de slutliga förlusterna krävs det enligt lagförslaget att all verksamhet har upphört och att dotterbolaget eller det fasta driftstället inte längre har några, inte ens minimala, inkomster eller någon möjlighet att få inkomster i framtiden. Det kan inte heller uppstå slutliga förluster i en situation där förlusterna skulle kunna utnyttjas ekonomiskt genom att de överförs till tredje part.

RP 185/2020 rd

Enligt förslaget utgörs beloppet av de slutliga förlusterna av beloppet av förlusterna vid den tidpunkt när förlusterna konstateras vara slutliga. I Danmark har man inte föreslagit någon tidsgräns för när förlusterna ska ha uppstått. Slutliga förluster kan dock endast bestå av förluster som uppstått under den tid som det funnits ett koncernförhållande mellan det danska moderbolaget och det utländska dotterbolaget och moderbolaget har haft det bestämmande inflytande i dotterbolaget som krävs.

Enligt förslaget har moderbolaget bevisbördan för att förlusterna är slutliga och för att beloppet av det avdrag som yrkas stämmer överens med de danska skatteberäkningsreglerna.

Storbritannien

I Storbritannien tillämpas vid koncernbeskattning ett system med s.k. förlustöverföring inom en koncern (group loss relief). Systemet innebär att man kan yrka på att förluster i ett bolag inom koncernen ska dras av från vinsten i ett annat koncernbolag.

Efter EU-domstolens dom i mål C-446/10, Mark & Spencer, ändrade Storbritannien sin lagstiftning så att även slutliga förluster i ett dotterbolag i en EES-stat under vissa förutsättningar kan beaktas i systemet med förlustöverföring inom en koncern. Kommissionen väckte talan mot Storbritannien i EU-domstolen eftersom den ansåg att Storbritannien inte hade implementerat Marks & Spencer-domen på rätt sätt i sin lagstiftning (mål C-172/13, Kom. vs. UK). EU-domstolen förkastade talan.

I det system som tillämpas i Storbritannien kan slutliga förluster beaktas när ett utländskt dotterbolag eller fast driftställe finns i en EES-stat och moderbolaget eller moderbolagets dotterbolag i Storbritannien äger 75 procent av det utländska dotterbolaget.

Dessutom ska förlusten existera enligt lagstiftningen i EES-staten i fråga (European Economic Area tax loss condition). En förlust kan dock anses som slutlig i Storbritannien endast om förlusten inte kan utnyttjas i dotterbolagets eller det fasta driftställets hemstat eller i hemstaten för något bolag i ägarkedjan (företrädeskravet – precedence condition). Förlusten ska dessutom till sin natur motsvara en förlust som godkänns i Storbritanniens nationella system med förlustöverföring inom en koncern (motsvarighetskravet – equivalence condition).

Förlusten ska även uppfylla kraven i lagstiftningen i Storbritannien (qualifying loss condition), dvs. förlusten ska uppfylla de förutsättningar som fastställts för den. Dessa är att förlusten inte kan eller har kunnat utnyttjas innevarande eller tidigare år i dotterbolagets hemstat och att den inte kommer att kunna utnyttjas kommande år samt att den inte heller annars har kunnat utnyttjas utanför Storbritannien.

Enligt lagstiftningen i Storbritannien ska bedömningen av om förluster kan utnyttjas under kommande år göras omedelbart efter utgången av det år då förlusterna uppstod. Vid den tidpunkten ska man kunna slå fast att det inte finns möjlighet för någon att någonsin beakta förlusten. En bedömning i efterhand saknar betydelse.

Gränsöverskridande förlustutjämnning kan endast omfatta slutliga förluster under det sista året. En bedömning av om förlusterna är slutliga ska göras omedelbart efter det skatteår då förlusterna uppstod, vilket medför att endast förluster under det året kan anses vara slutliga. Förlusten räknas först ut enligt lagstiftningen i den aktuella EES-staten (eligible loss). Därefter räknas förlusten ut enligt bestämmelserna i Storbritannien, vilket ger det belopp som ska dras av. Detta belopp får dock inte överstiga det belopp som uträkningen enligt lagstiftningen i EES-staten gav.

För att förhindra missbruk har Storbritannien infört bestämmelser som förhindrar att utländska slutliga förluster överförs genom vissa typer av arrangemang (the unallowable loss rule). En utländsk slutlig förlust är inte avdragsgill om en existerande förlust genom ett arrangemang omvandlas så att den uppfyller förutsättningarna för slutliga förluster eller om det genom ett arrangemang skapas en ny sådan förlust och ett av de huvudsakliga syftena med arrangemanget är att göra förlusten avdragsgill.

Nederländerna

I Nederländerna kan en slutlig förlust i ett utländskt dotterbolag beaktas i moderbolagets beskattning i form av ett s.k. avdrag för upplösningsförluster (liquidation loss relief), där förlusten dras av som en kapitalförlust från anskaffningsutgiften för de aktier som moderbolaget äger i dotterbolaget. Denna bestämmelse utgör ett undantag från den s.k. participation exemption-bestämmelsen, som gäller skattefria överlåtelsevinster och icke avdragsgilla överlåtelseförluster av aktier och som normalt tillämpas på alla ägarandelar på mer än fem procent.

Avdraget för upplösningsförluster tillämpas både i inhemska och gränsöverskridande situationer (även när det gäller andra länder än EU- och EES-länder).

Det är inte fråga om en egentlig slutlig förlust i ett dotterbolag, utan om en förlust på grund av att aktiernas värde sjunkit. Beloppet av förlusten är inte bundet till de årliga förlusterna utan till aktiernas värde. En förutsättning för avdrag är att dotterbolaget har upplösts och fördelningen av tillgångarna slutförts. Verksamheten i det dotterbolag som har upplösts ska ha upphört helt, och den får inte fortsätta att bedrivas t.ex. av ett annat koncernbolag. Dessutom ska det bevisas att förlusterna i dotterbolaget inte kan utnyttjas någon annanstans i koncernen. Den skattskyldige ska kunna bevisa beloppet av förlusten.

Slutliga förluster i ett utländskt fast driftställe kan i Nederländerna beaktas i systemet *cessation loss scheme* om verksamheten i det fasta driftstället har upphört. Detta avviker från den undantagandemetod (object exemption) som i Nederländerna normalt tillämpas på utländska fasta driftställen i syfte att undanröja dubbelbeskattning. En avdragsgill slutlig förlust förutsätter att verksamheten i det fasta driftstället har upphört helt och att driftstället inte längre har några inkomster i staten i fråga. Den skattskyldige får inte ha några inkomster från rörelse, fast egendom eller i övrigt i den stat där det fasta driftstället finns.

En förutsättning i systemet *cessation loss scheme* är att det totala beloppet av positiva och negativa överföringar som gjorts till den skattskyldige från en annan stat är negativt. Om det redan har gjorts avdrag för förluster i en annan stat kan de inte längre dras av i Nederländerna. Rörelsen får inte heller fortsätta att bedrivas i betydande omfattning av någon annan aktör med koppling till skattebetalaren. Den skattskyldige ska även kunna bevisa att förlusterna existerar.

Tyskland

Tyskland har inte någon separat nationell lagstiftning som gör det möjligt att beakta slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag i moderbolagets beskattning. Tillämpningsförutsättningarna i de nationella bestämmelserna om koncernbeskattning (Organschaft) erbjuder mycket få, om ens några, möjligheter att dra av slutliga förluster. Även i inhemska situationer är möjligheten att dra av förluster i ett annat koncernbolag mycket begränsade. För att förluster ska kunna dras av krävs det att det finns ett avtal om överföring av inkomster och förluster mellan moderbolaget och dotterbolaget. Motsvarande krav gäller även utländska dotterbolag. I Tyskland har det inte

förekommit fall där en federal skattedomstol har godkänt att slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag dras av i Tyskland.

I teorin kan en slutlig förlust existera endast om dotterbolagets verksamhet har upphört, bolaget har upplösts och förlusten inte på något sätt kan utnyttjas i framtiden av dotterbolaget eller någon annan. Dessutom ska förutsättningarna i systemet för sambeskattnings av koncerner uppfyllas (t.ex. ett avtal om överföring av inkomster och förluster). Om alla ovannämnda villkor uppfylls godkänns som slutliga förluster endast förluster under det föregående året.

Enligt den nationella lagstiftningen läggs i Tyskland till den skattskyldiges inkomst alla inkomster och förluster på global nivå, även i ett utländskt fast driftställe. Om inkomsten i ett fast driftställe är skattefri med stöd av ett avtal om undanröjande av dubbelbeskattnings får dock inte heller förluster dras av i Tyskland. Detta har ansetts ligga i linje med EU-rätten (särskilt mål C-388/14, Timac Agro Deutschland), även om flera ärenden för närvarande behandlas i en federal skattedomstol till följd av EU-domstolens domar på senare tid.

Österrike

I Österrikes koncernbeskattningsystem dras förluster i ett utländskt dotterbolag av från moderbolagets resultat, men den avdragna förlusten återförs till moderbolagets inkomst (recapture mechanism) om dotterbolaget börjar gå med vinst eller t.ex. säljs. Österrike har inte någon särskild lagstiftning om slutliga förluster i ett utländskt dotterbolag. Mot bakgrund av EU-rätten uppger skattemyndigheten att slutliga förluster ska beaktas när ett utländskt koncernbolag har likviderats. I detta fall tillämpas inte det system med återföring av förlust (recapture mechanism) som ingår i koncernbeskattningsystemet. I sina anvisningar hänvisar skattemyndigheten till mål C-172/13, kommissionen mot UK, och anger att endast förluster under det senaste året får beaktas som slutliga förluster.

Till den del undantagandemetoden tillämpas på fasta driftställen i syfte att undanröja dubbelbeskattnings, behandlas förluster i utländska fasta driftställen i stor utsträckning på samma sätt som förluster i utländska dotterbolag behandlas i koncernbeskattningsystemet: förlusterna dras av från bolagets inkomst när de uppstår, men om det fasta driftstället senare får inkomster återförs förlusterna (recapture) till dessa inkomster. Österrike har inte några särskilda bestämmelser om återföring av förluster till inkomsten när ett fast driftställe upphör att existera eller säljs. Detta innebär att det i teorin inte uppstår några slutliga förluster eftersom förlusterna dras av i takt med att de uppstår.

6 Remissvar

Följande aktörer har yttrat sig om propositionsutkastet: Finlands Näringsliv EK rf, Finnwatch ry, Centralhandelskammaren, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands Advokatförbund, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland rf, Skatteförvaltningen, Skattebetalarnas Centralförbund rf, professor Marjaana Helminen, professor Juha Lindgren, professor Marianne Malmgrén och docent, juris doktor Matti Urpilainen.

Remissorganen har understött den valda modellen, där de slutliga förlusterna beaktas i beskattningen av ett inhemskt moderbolag i form av ett koncernavdrag, samtidigt som de har fäst vikt vid vissa detaljer. Med tanke på kommissionens överträdelseförfarande mot Finland har det också ansetts vara motiverat att föreskriva om koncernavdrag enligt en försnabbad tidtabell. Samtidigt har vissa remissorgan också lyft fram ett behov av att se över koncernbeskattnings som helhet. Förslaget att överföringen av slutliga förluster vid gränsöverskridande fusioner ska

behandlas senare av en arbetsgrupp som utvärderar koncernbeskattningen har också vunnit understöd, även om det har dock föreslagits att det hade varit naturligt att föreskriva om detta i samband med bestämmelserna om koncernavdrag.

I vissa yttranden har det påpekats att koncernavdrag bör tillåtas även för ett utländskt moderbolags fasta driftställe i Finland med beaktande av bestämmelserna i EUF-fördraget och de skatteavtalsbestämmelser om diskrimineringsförbud som gäller för det fasta driftstället. Vidare har det poängterats att en modell där man från tillämpningsområdet för koncernavdrag utesluter sådana utländska samfund som grundats utanför EES-området och som på grund av att de har sin faktiska ledning i Finland ska betraktas som allmänt skattskyldiga i Finland, kan strida mot diskrimineringsförbudet enligt skatteavtalen. Remissorganen har därtill fäst vikt vid hur ägar-kedjor i flera led ska behandlas, och hur indirekt ägande ska beräknas i bedömningen av kravet på 9/10-ägarandel. I ett yttrande föreslogs det också att till den del ett indirekt ägarbyte har skett i relation till ett utländskt dotterbolag ska det kunna påvisas att undantagstillstånd för utnyttjande av förluster skulle ha beviljats i en motsvarande situation i Finland. Kravet att förlusterna ska ha uppstått under den tid det utländska dotterbolaget har varit i det finländska moderbolagets ägo anses vara viktigt. Flera remissinstanser ansåg att den föreslagna förutsättningen att det i dotterbolagets hemstat inte får finnas ett företag i intressegemenskap med dotterbolaget när likvidationen avslutas är förknippad med problem. Åsikten motiveras bland annat dels med att bestämmelsen inte är förenlig med den indirekta ägarstruktur som lagen tillåter, dels med det faktum att moderbolaget redan måste kunna påvisa att ingen annan aktör har kunnat eller kan utnyttja förlusterna.

När det gäller bedömningen av förlusternas slutliga karaktär ansågs det för det första vara viktigt att kriterierna är tydliga och strikta, för att det inte ska vara möjligt att överföra förluster från en jurisdiktion till en annan i syfte att undvika skatt. För det andra efterlyste remissinstanserna exempel på situationer där förluster kan betraktas som slutliga och ett förtydligande i motiveringstexten om vilken typ av konkret bevis på förlusternas slutliga karaktär moderbolaget ska kunna förete. Det ansågs också vara viktigt att det preciseras vad som ska betraktas som tillräckliga bevis på att förlusterna inte kunde ha utnyttjats genom försäljning av aktiestocken. Remissinstanserna medgav att det är omöjligt att definiera slutliga förluster exakt i lagtexten och att det därför måste accepteras att lagrummet i fråga till stor del kommer att tolkas utifrån förarbetena till lagen och framtida rättspraxis. I vissa yttranden framhövs med hänseende till proportionalitetsprincipen att helt obetydliga inkomster inte ska påverka bedömningen av förlusternas slutliga karaktär och att inkomsterna ska analyseras som nettoinkomster och nettotillgångar. Kravet på att förlusterna skulle kunna utnyttjas i en motsvarande situation i Finland och att rätten att utnyttja förlusterna inte får vara preskriberad, ansågs däremot vara motiverat. I vissa yttranden ansågs det vara problematiskt att definiera när ett dotterbolags verksamhet ska anses ha avslutats, och i ett yttrande betraktades kravet på att verksamheten ska avslutas som onödigt.

I flera yttranden ansågs det vara motiverat att beloppet av de slutliga förlusterna inte ska begränsas endast till dotterbolagets förluster för det senaste året. Skatteförvaltningen konstaterade dock i sitt yttrande att det trots den EU-rättsliga tolkningsmöjligheten är motiverat att överväga alternativet att begränsa beloppet av de slutliga förlusterna till dotterbolagets förluster för det senaste året. Skatteförvaltningen hänvisar till målet att trygga skattebasen och till den administrativa börda som uträkningen av beloppet av de slutliga förlusterna medför. Förslaget att beloppet av koncernavdraget ska räknas ut vid två tidpunkter kritiserades i vissa yttranden. De fyra kalkyler som behövs för att beloppet av koncernavdraget ska kunna räknas ut betraktades också som ett administrativt sett tungt förfarande eller som ett förfarande som är främmande för det finska systemet. I ett yttrande lyftes det också fram att beloppet av de slutliga förlusterna inte bör räknas ut per skatteår, eftersom det då finns en risk för att en betydande del av förlusterna,

på grund av periodiseringsskillnader, förblir obeaktade i uträkningen av de slutliga förlusterna. Förslaget att beloppet av koncernavdrag ska begränsas till beloppet av moderbolagets beskattningsbara resultat för skatteåret ansågs av vissa remissinstanser vara oändamålsenligt, grundlöst eller diskriminerande eller strida mot proportionalitetsprincipen. Överlag ansågs begränsningen vara onödig, eftersom definitionen av slutliga förluster redan i utgångsläget är snävt och de slutliga förlusterna i regel ska kunna utnyttjas i sin helhet. I ett yttrande poängterades att det i lagen inte begränsas från vilken inkomst moderbolaget kan göra ett koncernavdrag. Om syftet är att begränsa koncernavdraget, på samma sätt som koncernbidrag, till sådan inkomst som är beskattningsbar enligt näringskattelagen, bör detta nämnas i lagen.

Den föreslagna bestämmelsen om belopp som minskar koncernavdraget i lagens 10 § ansågs i vissa yttranden vara nödvändig och motiverad, men samtidigt tog man upp hur Skatteförvaltningen ska få information om sådan affärsverksamhet. I viss mån kritiserades också förslaget att man ska förhålla sig reserverad till en omdömsbaserad av internprissättningen, och det påpekades att rättelse av internprissättning är en synnerligen krävande uppgift som innebär att ett utländskt dotterbolags verksamhet och prissättning måste bedömas i Finland. Det föreslogs också att bestämmelsen ska strykas. Även den föreslagna tidsfristen på tio år ansågs vara oskälig, och i stället föreslogs en tidsfrist på tre år, på grundval av tiden för rättelse av beskattning i Finland, eller fem år, men också tidsfristen på tio år understöddes. Den föreslagna bestämmelsen i 11 § om att möjlighet som framkommer senare att utnyttja förluster ska leda till att koncernavdrag återförs till inkomsten ansågs i vissa yttranden vara tolkningsbar, och man ansåg att de allmänna bestämmelserna om sökande av ändring skulle lämpa sig bättre i dessa situationer. Alternativt kan bestämmelsens tillämpningsområde begränsas till situationer där koncernen inleder sin verksamhet på nytt. Remissinstanserna understödde förslaget att återföringen av koncernavdrag ska hänföras till moderbolagets inkomster det skatteår under vilket möjligheten att utnyttja förlusterna uppkom. Förslaget att ändringar enligt 12 §, som föreskriver om hur ett lagakraftvunnet beslut om ett dotterbolag i dess hemstat påverkar beloppet av slutliga förluster, ska gälla moderbolagets inkomster det skatteår under vilket det lagakraftvunna beslutet getts ansågs också vara bra. Därtill föreslogs att det bör övervägas huruvida moderbolag ska ha en uttrycklig anmälningsplikt i sådana situationer som avses i 11 och 12 §.

I ett yttrande påpekades att tiden för slutförande av likvidationsförfarande bör förlängas till tre år. Vidare framhölls att den i propositionen avsedda längre tid som behövs för likvidationsförfarandet även bör vara möjlig i en situation där borgenärer har utfört bevakningar, för att hindra att utomstående aktörer kan försöka dra nytta av ogrundade bevakningar. I ett yttrande föreslogs att tidsgränsen för slutförande av likvidationsförfarande ska slopas helt och hållet, bland annat för att likvidationsförfarandets längd beror på dotterbolagets hemstat och kan variera t.o.m. avsevärt. En remissinstans föreslog också att det bör övervägas huruvida koncernavdrag kunde göras redan för dotterbolagets sista hela skatteår, varvid det slutliga beloppet preciseras till det belopp som gäller vid tidpunkten för dotterbolagets upplösning. Vidare lyfte remissinstanserna fram ett behov av att i lagen nämna att kravet på koncernavdrag ska ställas innan beskattningen för skatteåret har slutförts, och vidare föreslogs att lagen ska innehålla en hänvisning till lagen om beskattningsförfarande. Angående moderbolagets bevisbörda poängterades i ett yttrande att moderbolaget med stöd av 26 § 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande redan huvudsakligen är skyldigt att ge utredningar och att det därför är onödigt att separat föreskriva om detta.

Skatteförvaltningen ansåg i sitt yttrande att tidtabellen för ikraftträdandet är stram. I vissa yttranden ansåg man att den föreslagna lagstiftningen ska tillämpas retroaktivt. Denna åsikt motiverades bland annat med att den gällande lagstiftningen strider mot EU-rätten och det yrkades på att koncernavdrag ska tillämpas åtminstone redan på den beskattning som verkställs för år 2020. Vidare yrkades på att koncernavdrag ska tillämpas retroaktivt även i situationer där sådan

avdragsgillhet för koncernbidrag som beviljas för att täcka slutliga förluster tidigare har förkastats i strid med EU-rätten. Retroaktiv tillämpning ska dessutom enligt vissa remissinstanser vara möjligt även via extraordinära rättsmedel. Därtill kommenterades flera tekniska detaljer i remissvaren.

De ovan angivna synpunkter som framkommit i remissvaren har beaktats i tillämpliga delar i propositionen. Dessutom har uttryck och ordalydelser preciserats i lagförslaget och i motiveringstexten, och specialmotiveringen har kompletterats med exempel. Med anledning av remissvaren har också kravet på att det i dotterbolagets hemstat inte får finnas ett företag i intressegemenskap med dotterbolaget när likvidationen avslutas slopats. Ordalydelsen i bestämmelsen om belopp som minskar koncernavdraget har ändrats så att det konstateras att överlåtelser utan ersättning eller till underpris ska beaktas, och därtill har den tidigare föreslagna tidsfristen på tio år ändrats till fem år. Tidsfristen på fem år motsvarar den tidsfrist som föreslås i 11 § som gäller möjlighet som framkommer senare att utnyttja förluster. Det har ansetts vara motiverat att i den fortsatta beredningen bedöma samfunds möjligheter till koncernavdrag när det gäller ett fast driftställe som ett utländskt samfund har i Finland eller utländska samfund som grundats utanför EES-området och som på grund av att de har sin faktiska ledning i Finland ska betraktas som allmänt skattskyldiga i Finland, med tanke på att koncernbeskattningen som helhet för tillfället bedöms av en arbetsgrupp som tillsatts av finansministeriet. Följaktligen föreslås till denna del inga ändringar i denna proposition. En retroaktiv tillämpning av bestämmelserna har inte ansetts vara motiverad.

7 Specialmotivering

Lagen om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

1 §. Tillämpningsområde. I paragrafen föreskrivs det om lagens tillämpningsområde. Enligt *1 mom.* föreskrivs det i lagen om när i lagen avsedda slutliga förluster i ett dotterbolag utomlands kan beaktas i beskattningen av ett inhemskt moderbolag i form av ett separat koncernavdrag.

2 mom. anges det vilka bolag lagen tillämpas på. Lagens tillämpningsområde är inte mer omfattande än tillämpningsområdet för avdragsgilla koncernbidrag. Koncernavdrag kan därmed endast komma i fråga för sådana aktiebolag och andelslag som även kan vara givare eller mottagare av koncernbidrag. Bestämmelser om övriga förutsättningar för avdragsgilla koncernavdrag, t.ex. ägarandelens storlek, finns i denna lag.

2 §. Definitioner. I *1 mom.* definieras vissa begrepp som är centrala för tillämpningen av lagen. I *1 punkten* definieras vad som avses med moderbolag i lagen. Bolaget ska vara ett inhemskt aktiebolag eller andelslag och direkt äga minst nio tiondelar av aktiekapitalet eller andelarna i dotterbolaget. En förutsättning är också att bolaget inte ska anses ha sin skatterättsliga hemvist i en annan stat enligt ett skatteavtal.

2 punkten definieras dotterbolag. Ett dotterbolag ska för det första motsvara ett inhemskt aktiebolag eller andelslag. För det andra ska det ha sin skatterättsliga hemvist i en EES-stat. Dessutom förutsätts det att dotterbolaget inte anses ha sin skatterättsliga hemvist i en stat utanför EES enligt ett skatteavtal.

Enligt *3 punkten* är ett koncernavdrag det belopp som, utifrån beloppet av de slutliga förlusterna i dotterbolaget, får dras av från moderbolagets resultat. De slutliga förlusterna dras av från moderbolagets beskattningsbara resultat av näringsverksamheten i form av ett koncernavdrag.

I 2 *mom.* föreskrivs det om när ett utländskt bolag, som utifrån det ställe där ledningen av bolaget faktiskt sker anses vara allmänt skattskyldigt i Finland, är jämförbart med i ett lagen avsett moderbolag. Ett sådant utländskt bolag ska för det första vara jämförbart med ett inhemskt aktiebolag eller andelslag. För det andra ska det ha bildats i enlighet med lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. För det tredje ska bolaget ha sitt stadgeenliga säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

3 §. Indirekt ägande. I paragrafen föreskrivs det om vilka förutsättningar som ska uppfyllas för att slutliga förluster i ett dotterbolag som moderbolaget äger indirekt ska kunna beaktas i moderbolagets beskattning. I regel krävs det att moderbolaget äger dotterbolaget direkt i enlighet med 2 § 1 punkten. Om ett bolag mellan moderbolaget och dotterbolaget i ägarkedjan har sin skatterättsliga hemvist i samma EES-stat som det dotterbolag vars slutliga förluster det är fråga om, ska dock även indirekt ägande beaktas. En förutsättning är dessutom att bolaget även enligt ett skatteavtal har sin skatterättsliga hemvist i den EES-staten. I en ägarkedja med flera steg ska alla mellanliggande bolag mellan moderbolaget och dotterbolaget ha sin skatterättsliga hemvist i samma EES-stat som dotterbolaget.

4 §. Slutliga förluster. Paragrafen innehåller en bestämmelse om när förluster anses vara slutliga. Enligt punkt 55 i EU-domstolens dom i målet Marks & Spencer I ska förluster räknas som slutliga om de inte har kunnat utnyttjas och inte kommer att kunna utnyttjas av dotterbolaget eller någon annan i dotterbolagets skatterättsliga hemvist eller någon annanstans. En möjlighet att utnyttja förlusterna under tidigare, innevarande och kommande år beaktas. Dessutom beaktas utöver dotterbolagets egen möjlighet att utnyttja förlusterna även någon annans tidigare eller framtida möjligheter att utnyttja dotterbolagets förluster. Enligt domen i målet Marks & Spencer I kan förluster inte anses vara slutliga om de skulle ha kunnat utnyttjas eller kommer att kunna utnyttjas t.ex. när dotterbolaget säljs till en tredje part. Enligt EU-domstolens rättspraxis innebär även en liten inkomstmöjlighet att förluster i ett dotterbolag inte kan anses vara slutliga. När möjligheten att utnyttja förlusterna bedöms beaktas även utnyttjande i en annan stat för att förhindra risken för att förlusterna dras av två gånger.

5 §. Bedömning av om förluster är slutliga. I 1 *mom.* finns närmare bestämmelser om vilka faktorer som ska beaktas vid bedömningen av om förluster är slutliga. För att förluster ska anses vara slutliga enligt 4 § ska villkoren i 5 § uppfyllas. Enligt 1 *punkten* ska dotterbolagets verksamhet ha avslutats. Detta innebär att dotterbolagets verksamhet ska ha avslutats i verklig mening för att förluster ska kunna anses vara slutliga.

Enligt 2 *punkten* ska dotterbolaget försättas i likvidation eller omfattas av ett motsvarande förfarande i sin hemstat och likvidationen eller förfarandet ska slutföras. Om moderbolaget yrkar på koncernavdrag i sin egen skattedeklaration ska det kunna påvisa att dotterbolaget har upplösts. Enligt förslaget ska likvidationsförfarandet eller ett motsvarande förfarande slutföras senast under det skatteår som följer efter det år då verksamheten upphörde.

Enligt 3 *punkten* ska förlusterna existera även enligt lagstiftningen i dotterbolagets hemstat. I alla stater fastställs inte nödvändigtvis beloppet av skatteårets förluster separat genom ett beskattningsbeslut som i Finland. Detta utgör dock inte något hinder för att förluster ska anses vara slutliga. Det som är av betydelse är att förlusterna utgör förluster vid uträkningen av den beskattningsbara inkomsten i den berörda staten, och att förlusterna även enligt den statens skattelagstiftning anses utgöra skattemässiga förluster. Till exempel i princip uppstår inga skattemässiga förluster i ett system som grundar sig på beskattning av vinstutdelning, såsom i Estland.

I 4 punkten föreskrivs det i enlighet med punkt 33 i domen i målet Marks & Spencer II att det även ska vara rättsligt möjligt att utnyttja förlusterna i dotterbolagets hemstat för att de ska kunna anses vara slutliga. Om lagstiftningen i dotterbolagets hemstat inte tillåter att förlusterna utnyttjas över huvud taget kan de inte heller anses vara slutliga enligt EU-rätten. Vidare gäller att om utnyttjandet av förlusterna är tidsmässigt begränsat i dotterbolagets hemstat och utnyttjandetiden har löpt ut kan förlusterna inte längre utnyttjas som slutliga förluster.

Enligt 5 punkten är en förutsättning att förlusterna har uppstått under en period när moderbolaget direkt har ägt minst nio tiondelar av aktierna eller andelarna i dotterbolaget eller har ägt dem indirekt i en sådan situation som avses i 3 §. Moderbolaget ska ha ägt aktierna eller andelarna från ingången av förluståret. Dotterbolaget har haft förluster t.ex. under åren 1—5 och moderbolaget har förvärvat 9/10 av dotterbolagets aktier under år 1. Eftersom moderbolaget inte har ägt aktier i dotterbolaget redan i början av år 1, kan enbart förlusterna under åren 2—5 komma att bedömas som slutliga förluster. Villkoren för det ägande som krävs ska uppfyllas ända tills likvidationen av dotterbolaget upphör.

Enligt 6 punkten ska moderbolaget kunna visa att dotterbolaget eller någon annan inte har kunnat utnyttja och inte kommer att kunna utnyttja förlusterna i dotterbolagets skatterättsliga hemvist eller någon annanstans. Allt slags utnyttjande av skatteförluster beaktas. Om förlusterna t.ex. beaktas i köpesumman för aktierna när aktierna i dotterbolaget säljs till en utomstående kan förlusterna inte anses vara slutliga.

I 2 mom. föreskrivs det om en situation där det enligt lagstiftningen i dotterbolagets hemstat inte är möjligt att slutföra likvidationen av dotterbolaget eller något annat motsvarande förfarande inom den tid som anges i 2 punkten. Då ska moderbolaget ha möjlighet att lägga fram en utredning om den längre tid som behövs för likvidationsförfarandet och som ska iaktas i stället för den tidsfrist som anges i 2 punkten.

6 §. Övriga förutsättningar för koncernavdrag. I paragrafen föreskrivs det, på motsvarande sätt som det föreskrivs om avdragsgilla koncernbidrag i 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen, att en förutsättning är att varken moderbolaget eller dotterbolaget är en depositionsbank, ett kreditinstitut eller en försäkrings- eller pensionsanstalt enligt näringskattelagen.

7 §. Motsvarighet i förhållande till inhemsk förlust. I paragrafen föreskrivs det om motsvarighet i förhållande till inhemsk avdragsgill förlust. För att förluster i ett dotterbolag i en annan medlemsstat ska kunna anses vara slutliga enligt denna lag ska förlusterna kunna dras av i en motsvarande situation i Finland, om det är fråga om förluster i ett inhemskt dotterbolag. I paragrafen hänvisas det till de paragrafer i inkomstskattelagen som kan bli tillämpliga i motsvarande situationer i fråga om inhemska dotterbolag. I Finland påverkas avdragbarheten för förluster t.ex. av bestämmelserna om utnyttjandetiden för förluster. Enligt 119 § 1 mom. i inkomstskattelagen dras förlust som härrör från näringsverksamhet av från näringsverksamhetens resultat under de tio följande skatteåren, i den mån resultat uppkommer. Som slutliga förluster kan således inte överföras förluster som är äldre än tio år. Avdragbarheten för förluster påverkas även av bestämmelserna om ägarväxling i inkomstskattelagen. Detta innebär att rätten att utnyttja förlusterna går förlorad om det i ägandet av det utländska dotterbolaget har skett en indirekt ägarväxling enligt 122 § 1 mom. i inkomstskattelagen. I propositionen har det inte ansetts ändamålsenligt att utvidga undantaget enligt 122 § 3 mom. i inkomstskattelagen till att omfatta förluster i ett utländskt dotterbolag.

8 §. Uträkning av beloppet av koncernavdraget. För att räkna ut beloppet av koncernavdraget ska man enligt 1 mom. räkna ut beloppet av de slutliga förlusterna i ett dotterbolag i en annan medlemsstat. Enligt förslaget ska beloppet av de slutliga förlusterna räknas ut vid två tidpunkter:

vid utgången av dotterbolagets sista hela skatteår och när likvidationen avslutas. Beloppet av de slutliga förlusterna ska räknas både enligt skattelagstiftningen i den berörda staten och enligt finländska bestämmelser. Vid uträkningen av beloppet av de slutliga förlusterna räknas dotterbolagets förluster separat för varje skatteår. Enligt 119 § 2 mom. i inkomstskattelagen avses med näringsförlust ett enligt näringskattelagen uträknat förlustresultat. För att räkna ut beloppet av de slutliga förlusterna måste den skattskyldige därmed göra fyra uträkningar. Beloppet av koncernavdraget är det lägsta av dessa belopp. Detta innebär att sådana belopp som inte påverkar beloppet av näringsförlusten enligt finländska bestämmelser, t.ex. överlåtelseförluster av aktier som hör till anläggningstillgångar, inte heller kan ingå i de slutliga förlusterna.

Exempel: Ett utländskt dotterbolag har förluster under åren 2—5 och bolagets verksamhet upphör år 5. År 6 återstår endast de åtgärder som behövs för att slutföra likvidationen. Det sista hela skatteåret är år 5, och förlusterna för åren 2—5 räknas ut vid utgången av det året (*uträkningstidpunkt I*). Beloppet av förlusterna vid denna tidpunkt räknas ut per skatteår enligt både den inhemska skattelagstiftningen och skattelagstiftningen i dotterbolagets hemstat. Dessutom räknas förlustbeloppet ut vid tidpunkten för avslutande av likvidationen år 6 (*uträkningstidpunkt II*). Även beloppet av de förluster som återstår vid denna tidpunkt räknas ut per skatteår enligt både den inhemska skattelagstiftningen och skattelagstiftningen i dotterbolagets hemstat. När uträkningen görs för tidpunkt II, om ytterligare förluster uppstod under år 6, beaktas förlusterna för åren 2—6. Om vinst uppstod under år 6, beaktas de återstående förluster för åren 2—5 som har minskat den vinst som uppstod under år 6. Det lägsta av beloppen enligt uträkningstidpunkt I och II visar beloppet av de slutliga förlusterna.

Dotterbolagets tillgångar vid den tidpunkt för vilken uträkningen görs värderas till det sannolika överlåtelsepriset minus den vid beskattningen icke avskrivna anskaffningsutgiften för tillgångarna. Om tillgångarnas sannolika överlåtelsepris är högre än den vid beskattningen icke avskrivna anskaffningsutgiften, minskas beloppet av den slutliga förlusten med denna mellanskillnad. I praktiken gäller detta krav en uträkning som görs i slutet av det sista hela skatteåret och de tillgångar som dotterbolaget har vid den tidpunkten, eftersom dotterbolaget inte längre har några tillgångar när likvidationen har slutförts. I exemplet ovan avser detta de tillgångar som finns i slutet av år 5 när beräkningen görs för tidpunkt I. När beräkningen görs för tidpunkt II efter slutförandet av likvidationen av dotterbolaget och dotterbolaget inte längre har några tillgångar, finns det inte längre något behov av att värdera tillgångarna till det sannolika överlåtelsepriset.

Enligt 2 mom. minskas beloppet av koncernavdraget med ett belopp som motsvarar det avdrag som moderbolaget redan har gjort för anskaffningsutgiften för aktier eller andelar i dotterbolaget. I praktiken kan detta gälla aktier i dotterbolaget som anses utgöra omsättningstillgångsaktier för vilka moderbolaget har kunnat göra ett inkuransavdrag i den egna beskattningen. Bestämmelsen förhindrar att förluster i ett utländskt dotterbolag kan dras av två gånger, först som ett avdrag för anskaffningsutgiften och därefter dessutom i form av en slutlig förlust.

9 §. Hur koncernavdraget dras av och avdragets maximibelopp. Enligt 1 mom. dras koncernavdraget av från moderbolagets beskattningsbara näringsinkomst under samma skatteår på motsvarande sätt som koncernbidrag dras av från den beskattningsbara näringsinkomsten enligt 3 § i koncernbidragslagen. Avdraget ska göras det skatteår som upplösningen av dotterbolaget slutförs. Koncernavdraget ska dras av från resultatet av moderbolagets näringsverksamhet innan förlusterna under tidigare år dras av.

I 2 mom. föreskrivs det att koncernavdragets maximibelopp motsvarar moderbolagets beskattningsbara resultat av näringsverksamheten under skatteåret. Koncernavdraget kan inte ge upphov till förlust för moderbolaget, varför slutliga förluster inte får dras av mot moderbolagets

beskattningsbara inkomst under senare skatteår. Bestämmelsen motsvarar bestämmelsen om koncernbidrag, enligt vilken beloppet av ett avdragsgillt koncernbidrag på motsvarande sätt begränsas till högst beloppet av det beskattningsbara resultatet under skatteåret. Om moderbolaget under samma skatteår får koncernbidrag från ett annat inhemskt koncernbolag kan det koncernavdrag som fastställs utifrån de slutliga förlusterna dras av mot beloppet av koncernbidraget.

10 §. Belopp som minskar koncernavdraget. Enligt *1 mom.* minskas beloppet av koncernavdraget om dotterbolaget med företag som det är i intressegemenskap med har kommit överens om åtgärder som innebär att beloppet av dotterbolagets slutliga förluster är större än det skulle ha varit om marknadsmässig prissättning hade tillämpats. Det kan handla om överlåtelse utan ersättning eller till underpris. När det gäller företag i intressegemenskap hänvisas det till definitionen i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Beloppet av koncernavdraget minskas med ett belopp som motsvarar det belopp med vilket t.ex. en inkomst som inte har beaktats i beskattningen till följd av överlåtelse till underpris har ökat beloppet av dotterbolagets slutliga förlust.

Enligt *2 mom.* beaktas åtgärder som har vidtagits inom fem år före det att koncernavdraget görs.

11 §. Möjlighet som framkommer senare att utnyttja förluster. Om det inom fem år från utgången av det skatteår då koncernavdraget gjordes i efterhand framkommer att förluster som ansetts vara slutliga trots allt kan utnyttjas i dotterbolagets hemstat eller någon annanstans, återförs det belopp som dragits av i form av koncernavdrag till moderbolagets beskattningsbara inkomst. Bestämmelsen gäller en situation där den ursprungliga bedömningen av att förlusterna har varit slutliga i sig har varit korrekt, men det senare visar sig att det skulle vara möjligt att utnyttja förlusterna. Bestämmelsen kan tillämpas t.ex. när ett dotterbolag i en annan medlemsstat har upplösts, men koncernen vid en senare tidpunkt återupptar samma verksamhet i staten i fråga. Beloppet ska återföras till moderbolagets inkomst det skatteår då möjligheten att utnyttja förlusterna framkom.

12 §. Ändringar i efterskott i dotterbolagets beskattning. I paragrafen föreskrivs det om en situation där det görs ändringar i dotterbolagets beskattningsbara inkomst i dotterbolagets hemstat. Om det görs sådana ändringar i beskattningen som påverkar beloppet av de slutliga förlusterna ändras moderbolagets beskattning i motsvarande omfattning. Eftersom tidsfristen för sökande av ändring i den verkställda beskattningen varierar mellan olika stater och ett lagakraftvunnet beslut om ändringen kan meddelas först efter en lång tid, föreslås det i paragrafen att ändringen ska göras i moderbolagets beskattning det skatteår som ändringen konstaterades genom ett lagakraftvunnet beslut. Beroende på vilken inverkan det lagakraftvunna beslutet om dotterbolagets beskattning får för beloppet av de slutliga förlusterna, ska ett belopp som motsvarar ändringen av de slutliga förlusterna antingen återföras till eller dras av från moderbolagets inkomst i form av en ändring av koncernavdraget.

I *1 mom.* föreskrivs det om en situation där beloppet av de slutliga förlusterna minskar till följd av en ändring i efterskott i dotterbolagets beskattning. I *2 mom.* föreskrivs det om en situation där beloppet av de slutliga förlusterna ökar. I det senare fallet sker tilläggsavdraget på yrkande av moderbolaget. Om ändringen i dotterbolagets beskattning medför att beloppet av de slutliga förlusterna ökar, kan det belopp som dras av från moderbolagets resultat ändå inte öka det belopp som ursprungligen skulle ha kunnat dras av i form av ett koncernavdrag i moderbolagets beskattning. Koncernavdragets totala belopp, som inbegriper det koncernavdrag som ska göras i moderbolagets beskattning det år som dotterbolaget upplöses och ett tilläggsavdrag som görs ett senare år till följd av en ändring i dotterbolagets beskattning, får inte överstiga beloppet av moderbolagets beskattningsbara resultat det skatteår då koncernavdraget ursprungligen gjordes.

RP 185/2020 rd

För att räkna ut beloppet av koncernavdraget räknas beloppet av de slutliga förlusterna alltid både vid utgången av dotterbolagets sista hela skatteår och när likvidationen avslutas. Beloppet av de slutliga förlusterna räknas både enligt bestämmelserna i dotterbolagets hemstat och enligt finländska bestämmelser. Det lägsta av dessa belopp ska beaktas. Man ska även gå till väga på detta sätt om dotterbolagets beskattning i efterskott har ändrats på ett sådant sätt att man blir tvungen att på nytt räkna ut beloppet av de slutliga förlusterna.

13 §. Förfarande. Enligt 1 mom. ska ett yrkande om koncernavdrag framställas innan beskattningen för skatteåret har slutförts. När moderbolaget yrkar på koncernavdrag ska det kunna visa att det uppfyller förutsättningarna för yrkande enligt lagen.

I 2 mom. föreskrivs det om moderbolagets anmälningsskyldighet i de situationer som avses i 11 och 12 §. Moderbolaget ska underrätta Skatteförvaltningen om en möjlighet som framkommit senare att utnyttja förluster och om ändringar i dotterbolagets beskattning i efterskott som påverkar beloppet av koncernavdraget. Enligt förslaget ska moderbolaget uppge en möjlighet som framkommit senare att utnyttja förluster enligt 11 § och en ändring i efterskott i dotterbolagets beskattning enligt 12 § 1 mom. i sin skattedeklaration för det skatteår under vilket möjligheten att utnyttja förluster framkom eller ändringen konstaterades genom ett lagakraftvunnet beslut i dotterbolagets hemstat. I situationer som avses i 12 § 2 mom. där beloppet av de slutliga förlusterna har ökat och moderbolaget kan framställa ett tilläggsyrkande ska yrkandet framställas före slutförandet av beskattningen för det skatteår under vilket ändringen konstaterades genom ett lagakraftvunnet beslut i dotterbolagets hemstat.

Enligt 3 mom. tillämpas på beskattningsförfarandet till övriga delar lagen om beskattningsförfarande.

14 §. Ikraftträdande. Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2021. Avsikten är att lagen ska tillämpas första gången vid beskattningen för 2021.

Lagen om ändring av 18 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

18 a §. Det föreslås att koncernavdrag läggs till i den tredje meningen i 3 mom. som ett sådant belopp som ska minskas från näringsverksamhetens resultat enligt 3 § i den lagen. Koncernavdrag minskas från resultatet på samma sätt som givna koncernbidrag.

8 Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021. Avsikten är att lagarna ska tillämpas första gången vid beskattningen för 2021.

9 Samband med andra propositioner

Propositionen har samband med regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av inkomstskattelagen, av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen (RP 136 /2020 rd) som behandlas i riksdagen. Den föreslagna lagens 2 § 2 mom. är beroende av ikraftträdandet av de lagförslag som ingår i den ovannämnda regeringspropositionen.

Kläm

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

1.

Lag

om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

I enlighet med riksdagens beslut föreskrivs:

1 §

Tillämpningsområde

I denna lag föreskrivs det om de förutsättningar under vilka ett aktiebolag eller ett andelslag som är allmänt skattskyldigt i Finland från sin beskattningsbara inkomst som koncernavdrag får dra av ett belopp som motsvarar i denna lag avsedda slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Lagen tillämpas på aktiebolag och andelslag som kan vara givare eller mottagare av ett sådant koncernbidrag som avses i lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986).

2 §

Definitioner

I denna lag avses med

1) *moderbolag* ett inhemskt aktiebolag och andelslag som direkt äger minst nio tiondelar av aktiekapitalet eller av andelarna i ett dotterbolag och som inte anses ha sin skatterättsliga hemvist i en annan stat enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning,

2) *dotterbolag* ett samfund inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som motsvarar ett inhemskt aktiebolag eller andelslag och som enligt skattelagstiftningen i den aktuella staten har sitt säte i den staten, och samfundet inte har sitt säte i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning,

3) *koncernavdrag* det belopp som, utifrån beloppet av de slutliga förlusterna, får dras av från moderbolagets beskattningsbara resultat av näringsverksamheten.

Vad som föreskrivs om moderbolag i 1 mom. 1 punkten tillämpas även på ett bolag som är jämförbart med ett inhemskt aktiebolag eller andelslag som bildats i enlighet med lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, som har sitt stadgeenliga säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som anses vara allmänt skattskyldigt i Finland.

3 §

Indirekt ägande

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 2 § 1 mom. 1 punkten beaktas när ägarandelen beräknas även indirekt ägande om ett eller flera bolag mellan moderbolaget och dotterbolaget i ägarkedjan har sin skatterättsliga hemvist i samma stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som dotterbolaget och bolaget eller bolagen inte anses ha sitt säte i en annan stat enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

RP 185/2020 rd

4 §

Slutliga förluster

En förlust i ett dotterbolag räknas som slutlig om den inte har kunnat utnyttjas och inte kommer att kunna utnyttjas av dotterbolaget eller någon annan i dotterbolagets skatterättsliga hemvist eller någon annanstans.

5 §

Bedömning av om förluster är slutliga

En förutsättning för att förluster ska anses vara slutliga på det sätt som avses i 4 § är dessutom att

- 1) dotterbolagets verksamhet har avslutats,
- 2) dotterbolaget har försatts i likvidation eller omfattats av ett motsvarande förfarande i sin hemstat och likvidationen eller det motsvarande förfarandet har slutförts senast under det skatteår som följer efter det år då verksamheten upphörde,
- 3) förlusterna existerar enligt skattelagstiftningen i dotterbolagets hemstat,
- 4) dotterbolaget inte har låtit bli att utnyttja förlusterna på grund av att detta har varit rättsligt omöjligt eller utnyttjandet har varit tidsmässigt begränsat,
- 5) moderbolaget har ägt aktier eller andelar i dotterbolaget på det sätt som avses i 2 § 1 mom. 1 punkten eller 3 § från ingången av förluståret, och
- 6) moderbolaget visar att dotterbolaget eller någon annan inte har kunnat utnyttja och inte kommer att kunna utnyttja förlusterna i den stat som är dotterbolagets skatterättsliga hemvist eller någon annanstans.

Med avvikelse från vad som i 1 mom. 2 punkten föreskrivs om tidpunkten för avslutande av likvidationen eller ett motsvarande förfarande, kan moderbolaget lämna en utredning om den längre tid som behövs för likvidationsförfarandet eller det motsvarande förfarandet enligt lagstiftningen i dotterbolagets hemstat och som tillämpas i stället för den tidpunkt som anges i den punkten.

6 §

Övriga förutsättningar för koncernavdrag

En förutsättning för koncernavdrag är dessutom att varken moderbolaget eller dotterbolaget är en depositionsbank, ett kreditinstitut eller en försäkrings- eller pensionsanstalt enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968).

7 §

Motsvarighet i förhållande till inhemsk förlust

För att en förlust ska kunna räknas som slutlig enligt denna lag ska förlusten vara sådan att den kan dras av också i en motsvarande inhemsk situation i enlighet med 117, 119, 120, 122, 123, 123 a och 123 b § i inkomstskattelagen (1535/1992).

8 §

Uträkning av beloppet av koncernavdraget

För att räkna ut beloppet av koncernavdraget räknas beloppet av de slutliga förlusterna både vid utgången av dotterbolagets sista hela skatteår och när likvidationen eller det motsvarande förfarandet avslutas. Beloppet av de slutliga förlusterna vid de båda tidpunkterna räknas enligt skattelagstiftningen i dotterbolagets hemstat och lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Beloppet av koncernavdraget är det lägsta av de belopp som räknats ut på detta sätt. Vid uträkningen värderas dotterbolagets tillgångar vid tidpunkten i fråga enligt det sannolika överlåtelsepriset.

Beloppet av koncernavdraget minskas med ett belopp som motsvarar det avdrag för anskaffningsutgiften för aktierna eller andelarna som gjorts i moderbolagets beskattning.

9 §

Hur koncernavdraget dras av och avdragets maximibelopp

Koncernavdraget dras av från moderbolagets beskattningsbara näringsinkomst det skatteår som den likvidation eller det motsvarande förfarande som gäller dotterbolaget har slutförts.

Koncernavdraget får dras av till ett belopp som högst motsvarar moderbolagets beskattningsbara resultat av näringsverksamheten under skatteåret.

10 §

Belopp som minskar koncernavdraget

Om det mellan ett dotterbolag och en part i intressegemenskap med detta enligt 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) har kommits överens om åtgärder till följd av vilka dotterbolagets tillgångar har överförts till parten i intressegemenskap utan ersättning eller till underpris och dotterbolagets förlust därför har blivit större än den annars skulle ha varit, minskas koncernavdraget med det belopp som motsvarar den ökning av förlusten som beror på denna överföring av tillgångar utan ersättning eller till underpris.

Som åtgärder enligt 1 mom. beaktas åtgärder som har vidtagits inom fem år före det att koncernavdraget görs.

11 §

Möjlighet som framkommer senare att utnyttja förluster

Om det senare, dock inom fem år från utgången av det skatteår då koncernavdraget gjordes, framkommer att förluster som anses slutliga enligt denna lag kan utnyttjas i dotterbolagets skatterättsliga hemvist eller någon annanstans, återförs det belopp som dragits av i form av koncernavdrag till moderbolagets beskattningsbara inkomst. Beloppet återförs till inkomsten det skatteår då möjligheten att utnyttja förlusterna framkom.

12 §

Ändringar i efterskott i dotterbolagets beskattning

Om dotterbolagets beskattning i efterskott ändras genom ett lagakraftvunnet beslut i dotterbolagets hemstat på så sätt att beloppet av de slutliga förlusterna minskar, återförs till moderbolagets beskattningsbara inkomst ett belopp som motsvarar ändringen av beloppet av de slutliga förlusterna i form av en ändring av koncernavdraget det skatteår som ändringen konstaterades genom ett lagakraftvunnet beslut i dotterbolagets hemstat.

Om dotterbolagets beskattning i efterskott ändras genom ett lagakraftvunnet beslut i dotterbolagets hemstat på så sätt att beloppet av de slutliga förlusterna ökar, avdras på yrkande av moderbolaget från moderbolagets beskattningsbara inkomst ett belopp som motsvarar ändringen av beloppet av de slutliga förlusterna i form av en ändring av koncernavdraget det skatteår som ändringen konstaterades genom ett lagakraftvunnet beslut i dotterbolagets hemstat. Det sammanlagda beloppet av ett koncernavdrag som dragits av enligt 9 § och ändringen av koncernavdraget får inte överskrida beloppet av moderbolagets beskattningsbara resultat av näringsverksamheten det skatteår som avses i den paragrafen.

13 §

Förfarande

Moderbolaget ska yrka på koncernavdrag innan beskattningen för skatteåret har slutförts.

Moderbolaget ska uppge en möjlighet som framkommit senare att utnyttja förluster enligt 11 § och en ändring i efterskott i dotterbolagets beskattning enligt 12 § 1 mom. i sin skattedeklaration för det skatteår under vilket möjligheten att utnyttja förluster framkom eller ändringen konstaterades genom ett lagakraftvunnet beslut i dotterbolagets hemstat. En i 12 § 2 mom. avsedd ändring i koncernavdraget ska yrkas före slutförandet av beskattningen för det skatteår under vilket ändringen konstaterades genom ett lagakraftvunnet beslut i dotterbolagets hemstat.

På koncernavdrag tillämpas till övriga delar lagen om beskattningsförfarande.

14 §

Ikraftträdande

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för år 2021.

2.

Lag

om ändring av 18 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 18 a § 3 mom.,
sådant det lyder i lag 1237/2018, som följer:

18 a §

Ränteutgifterna är avdragsgilla till den del de motsvarar beloppet av ränteinkomsterna. Ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna (*nettoränteutgifter*) är avdragsgilla, om de under skatteåret uppgår till högst 500 000 euro. Överstiger nettoränteutgifterna under skatteåret ovan nämnda belopp är nettoränteutgifterna inte avdragsgilla till den del de överstiger 25 procent av näringsverksamhetens resultat enligt 3 § i denna lag vilket har ökats med ränteutgifter och avskrivningar som dras av i beskattningen samt erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen och vilket har minskats med givna koncernbidrag och koncernavdrag enligt lagen om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (/). De nettoränteutgifter som betalats till parter som inte är i koncerngemenskap dras av först.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för år 2021.

Helsingfors den 22 oktober 2020

Statsminister

Sanna Marin

Finansminister Matti Vanhanen

2.

Lag

om ändring av 18 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 18 a § 3 mom.,
sådant det lyder i lag 1237/2018, som följer:

Gällande lydelse

18 a §

Ränteutgifterna är avdragsgilla till den del de motsvarar beloppet av ränteinkomsterna. Ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna (*nettoränteutgifter*) är avdragsgilla, om de under skatteåret uppgår till högst 500 000 euro. Överstiger nettoränteutgifterna under skatteåret ovannämnda belopp är nettoränteutgifterna inte avdragsgilla till den del de överstiger 25 procent av näringsverksamhetens resultat enligt 3 § i denna lag vilket har ökat med ränteutgifter och avskrivningar som dras av i beskattningen samt erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen och vilket har minskats med givna koncernbidrag. De nettoränteutgifter som betalats till parter som inte är i koncerngemenskap dras av först.

Föreslagen lydelse

18 a §

Ränteutgifterna är avdragsgilla till den del de motsvarar beloppet av ränteinkomsterna. Ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna (*nettoränteutgifter*) är avdragsgilla, om de under skatteåret uppgår till högst 500 000 euro. Överstiger nettoränteutgifterna under skatteåret ovannämnda belopp är nettoränteutgifterna inte avdragsgilla till den del de överstiger 25 procent av näringsverksamhetens resultat enligt 3 § i denna lag vilket har ökat med ränteutgifter och avskrivningar som dras av i beskattningen samt erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen och vilket har minskats med givna koncernbidrag *och koncernavdrag enligt lagen om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (/)*. De nettoränteutgifter som betalats till parter som inte är i koncerngemenskap dras av först.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för år 2021.