

FINANSUTSKOTTETS BETÄNKANDE 31/2012 rd

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och av 65 § i lagen om beskattningsförfarande

INLEDNING

Remiss

Riksdagen remitterade den 7 november 2012 regeringens proposition med förslag till lagar om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och av 65 § i lagen om beskattningsförfarande (RP 146/2012 rd) till finansutskottet för beredning.

Lagmotion

I samband med propositionen har utskottet behandlat följande lagmotion:

- LM 57/2012 rd — Kimmo Tiilikainen /cent m.fl.: Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (17.10.2012)

Beredning i delegation

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

Sakkunniga

Skattedelegationen har hört

- lagstiftningsråd Marianne Malmgren, finansministeriet
- ledande expert Kari Aaltonen, Skatteförvaltningen
- professor Heikki Niskakangas, Aalto-universitetet

- verkställande direktör Helena Kinnunen, Asunto-, toimitila- ja rakennuttajaliitto RAK-LI ry
- ledande skatteexpert Tero Honkavaara, Finlands Näringsliv rf
- verkställande direktör Juha Naukkarinen, Finsk Energiindustri rf
- professor Marjaana Helminen, Helsingfors universitet
- verkställande direktör Kimmo Lehto, Inspira Oy representant för Kommunfinans Abp
- skatteexpert Karin Svennas, CGR-föreningen rf
- skatteexpert Simo Valtti, Familjeföretagens förbund rf
- advokat Mika Ohtonen, Finlands Advokatförbund
- styrelsesuppleant Antti Sorsa, Finlands Attac rf
- skatteexpert Jukka Hakola, Finlands Kommunförbund
- styrelseledamot Ossi Haapaniemi, Suomen Veroasiantuntijat ry
- jurist Ilkka Holmström, Arbetspensionsförsäkrarna TELA rf
- chef för juridiska ärenden Vesa Korpela, Skattebetalarnas Centralförbund rf.

Dessutom har skriftliga utlåtanden lämnats av

- Finsk Energiindustri rf
- Finansbranschens Centralförbund rf
- Helsingfors stad

- Centralhandelskammaren
- Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf
- Företagarna i Finland rf.

Trafikverket har meddelat att det inte har något att anmärka i saken.

PROPOSITIONEN OCH MOTIONEN

Regeringens proposition

I propositionen föreslår regeringen att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras så att rätten för samfund samt öppna bolag och kommanditbolag att dra av ränteutgifter begränsas i näringsverksamhetens förvärvskälla. Begränsningen tillämpas på inhemska och motsvarande utländska samfund och bolag. Begränsningen tillämpas på både nationella och gränsöverskridande räntebetalningar.

Ränteutgifter får dras av till fullt belopp till de delar som motsvarar ränteinkomsternas belopp. Om nettoränteutgifterna, med vilka avses de ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna, uppgår till högst 500 000 euro under skatteåret får de dras av i sin helhet. Den föreslagna begränsningen av ränteutgifter är en allmän begränsning och dess belopp bygger på resultatet av gäldenärens näringsverksamhet, som ökats med ränteutgifter, avskrivningar som är avdragsgilla i beskattningen, förluster av finansieringstillgångar och värdeförändringar samt erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag, och minskats med givna koncernbidrag. När nettoränteutgifterna överstiger det nämnda beloppet får nettoränteutgifterna dras av till den del som de uppgår till högst 30 procent av resultat av näringsverksamheten som justerats på ovan angivet sätt. De nettoränteutgifter som överstiger detta belopp om 30 procent är inte avdragsgilla. Beloppet av icke avdragsgilla nettoränteutgifter ska dock vara högst så stort som nettoränteutgifterna mellan företag i intressegemenskap. Ränteavdragsbegränsningar ska inte tillämpas när den skattskyldige lägger fram en utredning över att förhållandet mellan den skattskyldiges egna kapital och balansomslutningen enligt bokslutet är högre eller lika stort som motsvarande relations-tal i den fastställda koncernbalansräkningen. Be-

gränsningsbestämmelserna ska inte tillämpas på kreditinstitut, försäkringsanstalter eller pensionsanstalter och inte heller till vissa delar på deras koncernbolag. De nettoränteutgifter som inte är avdragsgilla kan avdras från inkomsterna för de påföljande skatteåren inom ramen för de avdragsgilla ränteutgifterna för respektive skatteår.

Det föreslås att 65 § i lagen om beskattningsförfarande ändras så att ändring i ett beslut som gäller icke avdragsgilla nettoränteutgifter får sökas för det skatteår då de nettoränteutgifter som beslutet avser har uppkommit.

Lagarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2013. Avsikten är att de ska tillämpas första gången vid beskattningen för 2014.

Lagmotion

LM 57/2012 rd. I lagmotionen föreslås det att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras. Rätten att göra avdrag för räntor på koncerninterna lån föreslås bli begränsad till räntor på lån som koncernbolag i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet har.

Räntor som betalas till koncernbolag med säte någon annanstans än i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) ska vara avdragsgilla bara om ränteinkomsterna beskattas som inkomster för det bolag som får räntor och skattesatsen är minst 10 procent. I och med ändringen kommer räntor som betalas till skatteparadis utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i de flesta fall inte att vara avdragsgilla.

I EES och länder med skatteöverenskommelse ska ränteutgifter få dras av till fullt belopp till en del som motsvarar nettobeloppet för ränteinkomsterna, men högst till 500 000 euro. Begränsningen för ränteutgifter ska vara en allmän

begränsning och beloppet ska grunda sig på resultatet från gäldenärens näringsverksamhet som ökats med ränteutgifter, avdragsgilla avskrivningar, förluster av finansieringstillgångar, värdeförändringar och erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag, och som minskats med givna koncernbidrag.

Nettoränteutgifterna ska vara avdragsgilla upp till 30 procent av resultatet från näringsverksamhet som justerats enligt ovan. Nettoränteutgifter som går utöver det beloppet är inte avdragsgilla.

De nettoränteutgifter som inte är avdragsgilla ska dock vara högst lika stora som nettoränteutgifterna mellan företag i intressegemenskap.

Begränsningarna ska inte tillämpas när den skattskyldige lägger fram information om att förhållandet mellan den skattskyldiges eget kapital och balansomslutningen enligt bokslutet är högre eller lika stort som motsvarande relations-tal i den fastställda koncernbalansräkningen.

Vidare ska begränsningarna inte tillämpas på kreditinstitut, försäkringsanstalter eller pensionsanstalter. De icke avdragsgilla nettoränteutgifterna ska kunna dras av från inkomsterna de följande åren inom ramen för avdragsgilla ränteutgifter för respektive år.

Ränta ska aldrig vara avdragsgill om skattemyndigheten kan bevisa att den koncerninterna skuldförbindelsen har upprättats för att generera skattefördelar.

Lagen avses träda i kraft den 1 januari 2013. Den ska tillämpas första gången i beskattningen för 2013.

Dessutom bör också andra åtgärder vidtas för att förhindra att vinst från Finland tas hem till länder med låg räntesats.

Övervakningen av företagens internprissättning måste bli effektivare och det kan göras genom att ge Koncernskattecentralens projekt för internprissättning större personella resurser. Dessutom bör man tänka på att införa strängare lagstiftning om bassamfund.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Motivering

Utskottet tillstyrker propositionen utan ändringar.

Bakgrund

Syftet med propositionen är att införa en bestämmelse som begränsar rätten att göra avdrag för ränteutgifter. Följaktligen föreslås lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet få *en ny 18 a §* som reglerar avdragsrätten för räntor inom näringsverksamhet. Begränsningen ska tillämpas på beskattningen av samfund, öppna bolag, kommanditbolag och motsvarande utländska företag och bolag. Begränsningarna ska gälla ränteutgifter för lån som direkt eller indirekt upptas i så kallade företag i intressegemenskap.¹

Det har redan länge varit allmänt känt att räntebegränsningarna bör regleras i lag. Alla kon-

kurrentländer med relevans för Finland har infört begränsningar i avdragsrätten för räntor de senaste åren. I dag är Finland snarare ett undantag som fortfarande tillåter att räntor som betalas i företag med intressegemenskap är avdragsgilla utan begränsningar. Internationella företag kan utnyttja vår stora avdragsrätt och flytta över resultatet från sina företag eller fasta driftställen i Finland till länder med lindrigare beskattning.

¹ Företag i intressegemenskap definieras på samma sätt som i 31 § i lagen om skatteförfarande. Parterna i en skuldförbindelse är alltså i intressegemenskap om den ena parten har bestämmande inflytande över den andra parten eller en tredje part har ensam eller tillsammans med sin närmaste krets har bestämmande inflytande över båda parterna i skuldförbindelsen på det sätt som 31 § 2 mom. i lagen om skatteförfarande avser. Med parter i skuldförbindelsen avses den som betalar ränta och den som är den faktiska förmånstagaren till inkomst motsvarande ränteinkomst.

Möjligheten har utnyttjats flitigt² och problemen med ränteavdraget har kommit fram i gränsöverskridande situationer. I början av året sänktes samfundsskattesatsen, men enligt propositionen har det inte haft någon avgörande effekt i dessa fall.

Av dessa skäl har det ansetts vara nödvändigt att införa specialbestämmelser för att Finland ska kunna säkerställa sin skattebas och förhindra internationell skatteflykt. Vidare eftersträvar regeringen att jämna ut konkurrensen mellan finländska och utländska koncerner.

Utskottet håller med om synpunkterna och anser det senast nu vara nödvändigt att Finland införa en bestämmelse som begränsar avdragsrätten för räntor. Likaså är det klart att regleringen inte längre kan vara beroende av den *allmänna bestämmelsen om kringående av skatt* (28 § i lagen om skatteförfarande) eller bestämmelsen om *omprövning av internprissättning* (31 § i lagen om skatteförfarande), även om de fortfarande kan tillämpas parallellt med den nya regeln. Det rådande läget visar hur ineffektiva bestämmelserna är och att tillämpningen är ett problem. Vi behöver således en specialbestämmelse med exakta tillämpningskrav. Dessutom blir beskattningen mer förutsägbar samtidigt som rättstryggheten förbättras och både de skattskyldigas och Skatteförvaltningens verksamhet underlättas.

Generell modell för räntebegränsningar

Den nya bestämmelsen är en *generell begränsning* baserad på resultaträkningen till skillnad från riktade begränsningar i avdragsrätten för

räntor som exempelvis i Sverige. Förslaget är uppbyggt på samma sätt som reglerna i vissa andra stater, framför allt i Tyskland, men regeringen föreslår inte att vi ska införa samma regler som i andra länder. Det beror på att vår nationella lagstiftning är uppbyggd på ett annat sätt med andra särdrag, exempelvis med indelning i förvärvskällor.

Grundtanken är densamma som i expertgruppen för näringsbeskattning³, nämligen att bestämmelsen kan tillämpas utan att det finns en intention att undvika skatt. Den föreslagna begränsningen ska alltså kunna tillämpas oberoende av om ränta har betalats ut av företagsekonomiska skäl eller av andra orsaker. Syftet med detta är att förtydliga tolkningen, göra beskattningen mer förutsägbar och införa effektivare reglering.

Utskottet anser strategierna vara lyckade. De gör det lättare att bedöma avdragsrätten och gör regleringen betydligt effektivare. I motsats till riktade räntebegränsningsmodeller spelar det här ingen roll till exempel vilken stat som får räntekomster. Tillämpningen kräver inte heller att bosättningsstaten lägger fast en skattesats för inkomst motsvarande räntekomsten eller bestämmer vem som de facto är som får inkomsten. Det är detta som gör att en generell modell fungerar bättre än en riktad.

Valet innebär samtidigt att den nya bestämmelsen måste tillämpas på samma sätt i nationella och internationella situationer. Det är också meningen och kriterierna är tydliga: Regler som bara gäller situationer utanför EU och EES undanröjer inte problemet. De bara styr ränteutbetalningen till system som förmedlas av EU- och EES-stater. Det finns tecken som tyder på det

² Utländska studier av kapitalstrukturen i internationella företag visar att strukturen i dotterbolag är mer skuldrelaterad i länder med höga skatter än i länder med låga skatter. Professor Seppo Penttiläs föredrag "Korkojen vähennysoikeuden rajoittaminen yritysverotuksessa", Centralhandelskammarens tillställning Stora skattedagen 2012, ss. 21—42. Denna iakttagelse får stöd av finansministeriets utredning "Korkovähennysrajoitus elinkeinotulon verotuksessa" från våren 2009. Läget var detsamma oberoende av om materialet undersöktes utifrån omsättning eller bransch. Granskningen gällde huvudsakligen åren 2003—2007. FM, skatteavdelningens utredning 3.4.2009.

³ Expertgruppen för näringsbeskattning, FM 158:00/2011. Arbetsgruppens mandattid är den 1 januari 2012—31 mars 2012. Frågor som ingår i arbetsgruppens uppdrag är tryggad skattebas och internationell vinstöverföring, revidering av koncernbeskattningen, möjligheterna att slopa indelningen i förvärvskällor, utbyggnad av företagets förlustutjämning, behovet av regler för utträde ur finländsk beskattningsrätt, bestämmelser om säte i företagsbeskattningen och hur omstrukturerings av företag fungerar.

bland annat i Sverige, som enligt det svenska Skatteverket utnyttjas som transitland för intern låning. Uteslutande gränsöverskridande bestämmelser som täcker in EU-interna situationer skulle i sin tur kräva att det finns objektiva bevis för ett syfte att undvika skatt och att det kan kontrolleras av utomstående. Det skulle höja tillämpningströskeln avsevärt och göra reglerna mindre effektiva.

De experter på skatterätt som utskottet har hört har ansett det överlag vara befogat att behandla nationella och internationella situationer lika och att samtidigt ta hänsyn till EU-rättsliga aspekter. Förslaget ligger i linje med 31 § om internprissättning i lagen om skatteförfarande. Även dessa synpunkter talar för förslaget.

Flexibilitetsbehov

En allmän räntebegränsning har självfallet omfattande konsekvenser. Den täcker också in situationer när det inte handlar om att undvika skatt, som det sägs ovan. Reglerna drabbar således också branscher och aktörer där det i princip inte finns någon anledning att inskränka avdragsrätten för räntor. Följaktligen har propositionen ett flertal flexibla möjligheter att minska tillämpningsområdet för begränsningen.

Den viktigaste avgränsningen är *verksamhet som beskattas enligt inkomstskattelagen* som inte alls berörs av avdragsbegränsningen än så länge. Den nya bestämmelsen gäller alltså bara räntor för inkomstkällan näringsverksamhet. Avgränsningen motiveras huvudsakligen med bostadspolitiska skäl eftersom bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag vanligen beskattas enligt inkomstskattelagen. Bestämmelserna spelar också en roll för avkastningen från pensionsbolagen. Trots det har det inte ansetts vara någon fungerande lösning att dra gränsen internt inom verksamhet som beskattas enligt inkomstskattelagen.

Avgränsningen har fått stark uppbackning från aktörer inom branschen, både under beredningen och i utfrågningen av de sakkunniga. Samtidigt har det sagts öppet att det är just detta som är det stora kryphålet eftersom ett flertal företag med internationella fastighetsaffärer är un-

dantagna tillämpningsområdet. Det är en framträdande skillnad i synsätt och det krävs att tillämpningspraxis följs upp och frågan omvärderas framöver. Också besluten om indelningen i förvärvskällor spelar en roll. Arbetet pågår i expertgruppen för näringsbeskattning. Därför är det bäst att invänta arbetsgruppens resultat och göra en ny bedömning senare. Följaktligen är propositionen godtagbar till denna del, anser utskottet.

Också *kreditinstitut, försäkringsanstalter och pensionsanstalter* föreslås vara undantagna tillämpningsområdet; i vissa fall också koncernbolag. Det primära kriteriet är att deras verksamhet och kapitaltäckning regleras och övervakas genom annan lagstiftning. Väl avvägd lagstiftning ska i och för sig täcka in alla branscher, men avgränsningen är godtagbar av de skäl som utskottet nämner ovan. Det finns en omfattande och förpliktande speciallagstiftning som beror på att branscherna är så olika. Detta innebär enligt utskottets uppfattning att det inte handlar om ett selektivt skattestöd som måste anmälas. Samtidigt betyder allt detta att regleringen inte bör utsträckas till exempelvis företag som övertagits av banker, som det föreslogs i utfrågningen av de sakkunniga.

Propositionen innehåller alltså dels flexibilitet för liberaliserade branscher, dels generell flexibilitet för alla.

Överlag gäller avdragsbegränsningen bara *nettoränteutgifter*, det vill säga ränteutgifter större än ränteinkomsterna, och bara när de under skatteåret är större än 500 000 euro. Nettoränteutgifterna ska vara avdragsgilla också därefter, nämligen upp till 30 procent av resultatet från näringsverksamhet som justerats enligt den föreslagna paragrafen⁴. Nettoränteuppgifter som

⁴ EBITDA (earnings before interest, taxes, depreciation and amortization). Resultatet från näringsverksamhet har ökats med ränteutgifter, avdragsgilla avskrivningar, förluster av anläggningstillgångar, värdeförändringar och erhållet koncernbidrag. Koncernbidraget dras av från resultatet av näringsverksamheten. Med resultat av näringsverksamhet avses beskattningsbar inkomst före inkomstskatter och andra icke avdragsgilla skatter.

överskrider den procentuella gränsen ska inte vara avdragsgilla, men så att regeln gäller *högst beloppet för nettoränteutgifter mellan företag i intressegemenskap*. Om inga räntor betalas ut till företag i intressegemenskap, kommer den nya bestämmelsen över huvud taget inte att begränsa avdragsrätten.

Målet har varit att flexibilitetskriterierna också ska beakta behoven på grund av *koncernernas finansiella struktur, som är centraliserad*. Jämförelse utifrån balansräkningen är kanske det behov som har de största effekterna på nettointäkterna, uppskattningsvis 40 miljoner euro. Begränsningarna ska nämligen inte tillämpas när förhållandet mellan det egna kapitalet och balansomslutningen enligt i den skattskyldiges företag är högre eller lika stort som relationstalet i den fastställda koncernbalansräkningen i slutet av skatteåret. Den typen av *soliditetstest* ska bara göras när koncernbalansräkningen har upprättats i en EU- eller en EES-stat eller i en stat som Finland har överenskommelse med om att undvika dubbelbeskattning. Ett villkor är den skattskyldige kan lägga fram information om adekvat soliditet.

Ett annat förslag beträffande den centraliserade koncernfinansieringen är att *bara fordringar som en part i intressegemenskapen gett som säkerhet* kan omvandla lån från en tredje part till skuld i intressegemenskapen. Lån via en tredje part måste i och för sig inkluderas i bestämmelserna för att undvika enkel skatteflykt.

Begränsningen av skatteavdrag är snarare en periodiseringsregel än en regel om avdragsgilla utgifter. De icke avdragsgilla räntorna kan nämligen dras av från inkomsterna de följande åren om de allmänna avdragsvillkoren är uppfyllda då. Det handlar alltså om ett slags *carry forward*. Det dämpar de icke önskvärda effekterna att bestämmelserna också inom branscher där resultatet kan variera kraftigt från år till år.

Icke avdragsgilla *nettoränteutgifter överförs* dessutom utan särskilda villkor eller tidsgränser vid fusion och delning. Förslaget är alltså inte lika strängt som de nuvarande bestämmelserna om fastställda förluster.

Propositionen är mycket flexibel beträffande koncerner, anser utskottet. Större svängrum kommer också genom att koncerner kan jämna ut sitt resultat med koncernbidrag. Förslaget dämpar dessutom effekterna av de situationer som kan uppstå bland annat i kommuner och kommunkoncerner⁵. Därför finns det inget generellt behov av ännu större lättnader. Det går enligt utskottet inte heller att helt och hållet utesluta kommuner och kommunägda aktiebolag även om det inte är fråga om konkurrensupphandlad verksamhet. I dag vore det överlag svårt att införa en sådan definition. Då vore man tvungen att också beakta EU:s regler om statligt stöd.

Utskottets allmänna bedömning

Sammanfattningsvis anser utskottet att propositionen är omsorgsfullt beredd, bygger på öppet samråd och är väl genomtänkt. Den tar på ett balanserat sätt hänsyn till kravet på effektiv reglering utan att oskäligt mycket inskränka verksamheten i vanliga företag som inte är ute efter någon skattevinst. Överlag är bestämmelserna inriktade på relativt stora företag, så gott som inte alls på små och medelstora företag. Även det dämpar effekterna av den komplicerade och arbetsdryga regleringen.

De sakkunniga lade inte fram några nya synpunkter utan det mesta hade bedömts och till stor del beaktats redan i beredningen. Ytterligare ändringar skulle i själva verket bara rubba balansen mellan bestämmelserna. Propositionen är därför motiverad som den är, anser utskottet.

Sedan är det en annan fråga att bestämmelserna absolut måste följas upp och justeringar göras om det visar sig nödvändigt. Det är viktigt att uppföljningen ger information om skattepraxis eftersom metoderna för skatteplanering kan ändras i och med lagändringen. Följaktligen föreslår utskottet att effekterna av lagändringarna följs upp och föreslår samtidigt ett uttalande om fortsatt bevakning. (*Utskottets förslag till uttalande*).

⁵ Med koncern avses i detta sammanhang en koncern bildad av ett kommunalt ägt aktiebolag.

Uppföljningen ger information om vilka verkningar propositionen har. På årsnivå beräknas skatteintäkterna var 70 miljoner euro och det ifrågasattes inte av de sakkunniga, åtminstone inte neråt. Det finns tecken som tyder på att intäkterna kan vara betydligt större. Av den anledningen är det viktigt med uppföljningsinformation.

De nya bestämmelserna ska tillämpas första gången i beskattningen för 2014. Det är i och för sig nödvändigt eftersom företagen kan ha avbrutna räkenskapsperioder. Samtidigt får alla parter lite tid på sig att förbereda sig för förändringarna. Också i det hänseendet är förslaget mycket befogat.

För tydlighetens skull går utskottet i det följande in på vissa enskilda frågor som lyftes fram i utfrågningen av de sakkunniga.

Enskilda frågor

Gränsen går vid 500 000 euro. Många har föreslagit att gränsen på 500 000 euro för nettoränteutgifter som inte berörs av avdragsbegränsningen antingen ska höjas ordentligt eller vara absolut.

Utskottet anser inte förslagen vara nödvändiga trots att gränsen i vissa fall kan ha onyanserade följder. Men det är knappast normalfallet om man beaktar att bestämmelserna är mycket komplexa.

I grund och botten handlar det om effektiv regelring. Gränsen är tänkt att vara ett självständigt kriterium för att i en första fas utvärdera hur lämpliga bestämmelserna är. Om nettoränteutgifterna är högre än 500 000 euro, ska nästa 30 procents kriterium granskas självständigt. Båda analyserna görs utifrån helt olika siffror och de bör av den anledningen inte blandas ihop.

I det hänseendet liknar förslaget den tyska modellen. I Tyskland är gränsen för avdragsrätten högre, 3 miljoner euro, men den gäller också räntor till oberoende parter. Bestämmelserna har dessutom en del särdrag. En direkt jämförelse ger heller ingen rättvisande bild.

Överföring av icke avdragsgilla nettoränteutgift till senare år (carry forward). Icke avdragsgilla nettoränteutgifter överförs således utan begränsningar till senare år. Detta har setts som ett av de flexibla elementen. Det är på samma gång en lätt sårbar punkt som en gång i tiden ledde till att bestämmelserna om förlust skärptes.

De sakkunniga nämnde också att behandlingen av räntor som överförs kunde vara strängare vid ägarbyten. Det kunde vara samma metod som vid beskattning av förlust.

I dagsläget är detta dock inte motiverat eftersom rättsläget för behandling av förluster är osäkert på grund av en begäran om förhandsbeslut från högsta förvaltningsdomstolen⁶. Man bör i vilket fall som helst hålla ett öga på hur icke avdragsgilla nettoränteutgifter utnyttjas bland annat i handel med aktier och vid delningar och fusioner. I förekommande fall kan lagen ändras exempelvis så att de icke avdragsgilla nettoränteutgifterna årligen minskar med en viss procentsats. Samtidigt måste det avgöras om ändringen kräver att icke avdragsgilla nettoränteutgifter följs upp på årsnivå.

Balansräkningsår som befrielsekriterium. Begränsningen ska alltså inte tillämpas när företagets balansräkning är tillräckligt stark i relation till koncernbalansräkningen. Jämförelsen ska göras på grundval av balansräkningen i slutet av skatteåret.

Utskottet anser jämförelseåret vara befogat eftersom det beskriver kapitalstrukturen för balansräkningen det år som ränteutgifterna är tänkta att dras av. Av den anledningen ställer sig utskottet inte bakom förslaget att balansräkningen för året innan för tydlighetens skull ska vara jämförelsekriteriet. Det kan inte ses som något större problem att koncernbalansräkningen är tillgänglig först i början av året efter att skatteåret avslutades. Också de uppgifter som behövs

⁶ HFD 2011:118, mål C-6/12, P Oy som gäller överensstämmelse mellan undantagslov i Finlands system för utjämning av förluster och EU:s regler om statligt stöd.

för beloppet på koncernbidragen finns oftast tillgängliga först efter att skatteåret har avslutats.

Outnyttjad EBITDA. De sakkunniga föreslog att företagens outnyttjade EBITDA ska föras över till kommande år. På så sätt kunde företaget göra avdrag för nettoränteutgifter de kommande åren, om de det tidigare skatteåret var lägre än 30 procent av det justerade resultatet från näringsverksamhet. Utskottet menar att det inte finns fog för detta. Inte heller expertgruppen för näringsbeskattning ställde sig bakom förslaget.

Redan nu innehåller förslaget många generella flexibilitetselement. I detta sammanhang nöjer sig utskottet med att kort refererat till dem. Finland har inte för avsikt att införa flera olika begränsningsmekanismer, som många länder har gjort. Fler lättnader skulle göra bestämmelserna mer komplicerade, försämra effektiviteten och ytterligare minska de förväntade skatteintäkterna.

I själva verket förefaller det som att vissa andra stater, bland annat Tyskland, har haft problem med att skjuta fram outnyttjad EBITDA. Det tyder en lagändring från 2010 på. Den tillåter att outnyttjad EBITDA skjuts fram med högst fem år.

Mankala-principen. När propositionen bereddes diskuterades också den så kallade Mankala-principen⁷ i beskattningen av företag. Inga specialbestämmelser föreslogs emellertid. En orsak är att företagen kan utnyttjas i skatteplaneringen om de helt och hållet befrias från begränsningar i rätten att göra avdrag för räntor.

Det finns inte heller nödvändigtvis något behov av att införa specialbestämmelser. För det första kan ett företag som fungerar enligt Mankala-principen ha en ägarstruktur som gör att det

inte kan anses ha ett skuldförhållande med en part i en intressegemenskap. Då betalar företaget inte ränta till parten i intressegemenskapen, och begränsningsbestämmelserna tillämpas inte. Energibolagens problem kan komma att lösas delvis med den nuvarande formuleringen av bestämmelserna om säkerhet i lagförslaget. Befrielse från begränsningen kan också nås med relationstalet för eget kapital och balansomslutningen. Här bör likaså EU-rättsliga synpunkter beaktas.

Vissa svårigheter beror vidare på att Mankala-principen har kommit till inom rättspraxis och att det inte finns något regelverk om den. Följaktligen är det svårt att hänvisa till den i annan lagstiftning.

Sammanfattningsvis anser utskottet att det inte finns någon anledning att ytterligare ändra bestämmelsen.

Lagmotion

Utskottet föreslår att lagmotionen avböjs.

Utskottets förslag till beslut

Riksdagen

godkänner lagförslagen utan ändringar,

godkänner ett uttalande (Utskottets förslag till uttalande) och

förkastar lagmotion LM 57/2012 rd.

Utskottets förslag till uttalande

Riksdagen förutsätter att finansministeriet följer upp hur lagändringen påverkar villkoren för företagande. Dessutom bör finansministeriet tillsammans med Skatteförvaltningen särskilt beakta hur lagändringen påverkar kapitalstrukturen i företag i intressegemenskap och ändringarna i avdragen för ränta på skuld och kartlägga vilka nya typer av skatteplanering det eventuellt uppstår i beskattningspraxis.

⁷ Mankala-principen bygger på högsta förvaltningsdomstolens beslut HDF 1963 1 5. Det finns ingen lagstiftning om principen och ursprungligen tillämpades den av kraftverksbolagen. Ägarna betalade kostnaderna för bolaget och fick i gengäld el till självkostnadspris i relation till sitt ägande. Bolagsordningen hade regler för hur elen skulle fördelas.

Riksdagen förutsätter också att finansministeriet utifrån tillgänglig information och arbetet i expertgruppen för näringsbeskattning utvärderar hur lagen bör förbättras och vidtar behövliga åtgärder för att vidareutveckla lagstiftningen. Utvärderingen bör särskilt fokusera på beskattningen av företag som bedriver fastighetsinvesteringar.

Helsingfors den 4 december 2012

I den avgörande behandlingen deltog

vordf. Pentti Kettunen /saf
medl. Leena Harkimo /saml (delvis)
Jouko Jääskeläinen /kd
Timo Kalli /cent
Sampsa Kataja /saml
Anneli Kiljunen /sd (delvis)
Esko Kiviranta /cent
Mika Lintilä /cent
Kari Rajamäki /sd
Markku Rossi /cent

Sari Sarkomaa /saml
Kauko Tuupainen /saf
Kari Uotila /vänst
Pia Viitanen /sd
Ville Vähämäki /saf
ers. Esko Kurvinen /saml
Riitta Myller /sd
Mats Nylund /sv
Lenita Toivakka /saml (delvis).

Sekreterare var

utskottsråd Maarit Pekkanen.

RESERVATION 1

Motivering

Vi Sannfinländare anser att Finland måste ta strängare itu med företagens skattemygel med hjälp av internprissättning, koncernbidrag och koncerninterna lån. Finland har länge sovit en lång törnrosasömn i frågan och internationellt sett vaknat upp till problemet mycket sent. Många andra länder tog itu med problemet genom lagstiftning för länge sedan. Till exempel Tyskland införde strängare regler redan på 1990-talet och både Sverige och Danmark i mitten på 2000-talet. Kryphålen i samfundsskatten måste täppas till för att ge landet mer skatteinkomster. Det ger dessutom små och medelstora företag bättre chanser att konkurrera med internationella storföretag på lika villkor. Idag kan storföretagen dumpa priserna eftersom de tar hem vinsten till skatteparadis.

Koncerninterna lån är en vanlig metod för att sänka skatten för finländska dotterbolag. För det mesta går det till så att ett dotterbolag i Finland tar upp lån av ett utländskt företag inom samma koncern. Då kan dotterbolaget i Finland göra avdrag för räntorna. Moderbolaget som får ränteinkomster finns i något skatteparadis med mycket låg skatt. Då minskar den totala beskattningen av koncernen avsevärt. Regeringens förslag att begränsa rätten att göra avdrag för ränteutgifter för koncerninterna lån är ett steg i rätt riktning. Men vi anser att lagstiftningen kunde bli ännu strängare och vi föreslår att avdragsrätten slopas för räntor på koncerninterna lån som är mer än tre

procentenheter högre än grundräntan. Vi ser heller ingen orsak att slopa avdragsrätten om förhållandet mellan den skattskyldiges eget kapital och balansomslutningen enligt bokslutet är högre eller lika stort som relationstalet i den fastställda koncernbalansräkningen i slutet av skatteåret.

Vi vill framhålla att propositionen inte sätter stopp för skadlig skattemygel från utländska fastighetsbolags sida. När den som betalar ränta ska beskattas enligt inkomstskattelagen och inte enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet får den skattskyldige fortfarande göra ränteavdrag utan begränsningar. Som det är nu tillåter kryphålet att avkastningen från fastigheter flyttas från Finland till något land där pengarna inte alls beskattas. Finländska fastighetsinvestorer betar åtminstone skatt på ränteinkomster. Så det är inte problematiskt bara av den anledningen att staten på grund av kryphålet går miste om skatteinkomster, utan också för att utländska fastighetsföretag får en klar konkurrensvinst.

Förslag

Vi föreslår

att lagförslag 2 godkänns enligt utskottets betänkande och

att lagförslag 1 godkänns med ändringar (Reservationens ändringsförslag).

*Reservationens ändringsförslag***1.****Lag****om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet**

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) en ny 18 a § som följer:

II AVDELNINGEN

**Skatteplikt för inkomster och avdragsrätt för
utgifter**

2 kap.

Avdragsrätt för utgifter och förluster

18 a §

(I mom. som i FiUB)

Ränteutgifterna är avdragsgilla till den del de motsvarar beloppet av ränteinkomsterna. Ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna (*nettoränteutgifter*) är avdragsgilla, om de under skat-

teåret uppgår till högst 500 000 euro. *Som ränteutgifter godtas dock inte skatteinkomster på skuld som härstammar från en part i intressegemenskapen, när räntan är tre procentenheter högre än grundräntan enligt lagen om vissa referensräntor (996/1998). Överstiger nettoränteutgifterna under skatteåret ovannämnda belopp är nettoränteutgifterna inte avdragsgilla till den del*
(1 och 2 punkten som i FiUB)
(3—7 mom. som i FiUB)

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013.

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2013.

Helsingfors den 4 december 2012

Pentti Kettunen /saf
Ville Vähämäki /saf
Kauko Tuupainen /saf

RESERVATION 2

Motivering

Lagmotionen LM 57/2012 rd — Kimmo Tiilikainen /cent m.fl. från Centerns utskottsgrupp har samma innehåll som propositionen utom att den har strängare restriktioner för möjligheterna att utnyttja skatteparadis utanför EU- och EES-länder. Räntor som betalas till koncernbolag i andra länder utanför EES än de som Finland har skatteöverenskommelse med är avdragsgilla bara om ränteinkomsterna beskattas som inkomst för det företag som får räntor och skattesatsen är minst 10 procent. I och med ändringen vore räntor som betalas till skatteparadis utanför EES i de flesta fall icke avdragsgilla.

En majoritet i finansutskottet godkände riksdagens proposition som lämnar dörren öppen för att utnyttja internationella skatteparadis. Beträffande situationen inom EU- och EES-länderna och länder med skatteöverenskommelser med Finland är lagmotionen och propositionen på samma linje.

En annan fråga som vi i Centerns riksdagsgrupp ville ha strängare regler för är tidpunkten för att införa begränsningar i avdragsrätten. Vi hade velat införa ändringarna redan i beskattningen för 2013. Också regeringen var ursprungligen inne på samma linje. Exempelvis i den första versionen av budgetpropositionen för 2013 skrev regeringen att avdragsrätten för koncernlån drar in 70 miljoner euro 2013. Senare backade regeringen av en eller annan anledning och gav internationella företag ett år till. Det betyder att de företag som vill också 2014 kan fortsätta med sitt moraliskt mycket betänkliga myglande med skatterna utan att lagen sätter stopp.

I lagmotionen föreslog vi också att man utöver begränsningarna i avdragsrätten för koncerninterna lån också måste vidta andra åtgärder för att förhindra att vinst från Finland tas hem till länder med låg skatt. Vi påpekade att företagens internprissättning måste övervakas effektivare och föreslog att Koncernskattecentralens projekt för internprissättning ges större personella

resurser. Dessutom måste lagstiftningen om basamfund skärpas. Våra förslag till åtgärder är motiverade, men de noteras över huvud taget inte i vare sig propositionen eller betänkandet.

Utskottet säger att propositionen är väl genomtänkt. Vi i Centerns utskottsgrupp anser emellertid att det fortfarande finns flera nackdelar som vi delvis nämner ovan och som också ingår i vår lagmotion. Vi håller inte med utskottet om att det i fortsättningen räcker med att finansministeriet följer upp vilka konsekvenser lagändringen har och vidtar åtgärder om det behövs. Det är tydligt att det utöver det vi har påpekat också finns andra luckor som gör att lagen snabbt måste ändras på nytt.

En av de luckor som måste täppas till är att regeringen i sista stund mildrade bestämmelserna, vilket ledde till att ändringen inte gäller bolag som beskattas enligt inkomstskattelagen, utan bara de som beskattas enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Därmed är fastighetsskattebolag helt och hållet undantagna lagändringen. Då kan exempelvis ägarna till köpcentra och stora fastigheter också i fortsättningen med hjälp av avdragsrätten för räntor föra över sin vinst till länder där skattemyndigheterna i Finland inte kommer åt den. Också undantagen för jämförelse av balansräkning och för banker, försäkringsanstalter och pensionsbolag kommer att kräva en omvärdering av lagen. Dessutom förutsätter vi i Centerns utskottsgrupp att regeringen noga bevakar hur företag som beskattas enligt Mankala-principen påverkas av lagändringen och vidtar snabba åtgärder om det behövs för att garantera företagets ställning.

Vi anser att regeringen inte ska nöja sig med att göra omfattande utredningar av lagens effekter. I stället ska den med en gång vidta åtgärder som hindrar internationella fastighetsbolag att spekulera i skatter. Följaktligen föreslår vi i Centern att riksdagen först godkänner lagförslaget med de skärpningar som vi föreslår. Därefter

förväntar vi oss att regeringen bereder ett strängare lagförslag som slutgiltigt sätter punkt för möjligheterna att utnyttja skatteparadis.

Förslag

Vi föreslår

att lagförslag 2 godkänns enligt utskottets betänkande och

att lagförslag 1 godkänns med ändringar (Reservationens ändringsförslag).

Reservationens ändringsförslag**Lag****om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet**

I enlighet med riksdagens beslut
fögas till lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) en ny 18 a § som följer:

II AVDELNINGEN**Skatteplikt för inkomster och avdragsrätt för utgifter****2 kap.****Avdragsrätt för utgifter och förluster****18 a §**

De räntor för samfund, öppna bolag och kommanditbolag i *Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* som avses i 18 § 1 mom. 2 punkten är avdragsgilla på det sätt som anges i denna pa-

ragraf. *Räntor som betalas till koncernbolag i andra länder utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet än de som Finland har skatteöverenskommelse med är avdragsgilla bara om ränteinkomsten beskattas som inkomst för det företag som får räntan och skattesatsen är minst 10 procent.*

(2—7 mom. som i FiUB))

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013.

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2013.

Helsingfors den 4 december 2012

Mika Lintilä /cent
Timo Kalli /cent

Esko Kiviranta /cent
Markku Rossi /cent