

Finansutskottet

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 18 a och 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

INLEDNING

Remiss

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 18 a och 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (RP 211/2021 rd): Ärendet har remitterats till finansutskottet för betänkande.

Beredning i delegation

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

Sakkunniga

Skattedelegationen har hört

- lagstiftningsråd Tarja Järvinen, finansministeriet
- specialsakkunnig Antti Sinkman, finansministeriet
- ledande skatteexpert Elina Pykönen, Skatteförvaltningen
- utredningschef Olli Ropponen, Näringslivets forskningsinstitut ETLA
- skattedirektör Anita Isomaa, Finlands näringsliv rf
- expert Mari Nasser, Finsk Energiindustri rf
- skattejurist Lauri Luukkonen, Finanssiala ry
- skatteexpert Saara Hietanen, Finnwatch rf
- advokat Jenni Korhonen, Finlands Advokatförbund
- professor Juha Lindgren
- biträdande professor Moritz Scherleitner.

Skriftligt yttrande har lämnats av

- Senatfastigheter
- Trafikledsverket
- Finlands Kommunförbund
- Industrins Kraft Abp
- Centralhandelskammaren
- Pääomasijoittajat ry
- RAKLI ry
- STTK rf

Betänkande FiUB 32/2021 rd

- Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf
- Suomen Veroasiantuntijat ry
- Företagarna i Finland rf
- Skattebetalarnas Centralförbund rf
- professor Reijo Knuutinen
- professor (emeritus) Heikki Niskakangas.

Inget yttrande av

- arbets- och näringsministeriet
- Kommunfinans Abp
- Akava ry
- Arbetspensionsförsäkrarna TELA rf.

PROPOSITIONEN

Regeringen föreslår ändringar i de bestämmelser om ränteavdragsbegränsning i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet som gäller undantag som grundar sig på balansjämförelse och undantag för infrastrukturprojekt. Dessutom föreslås det bestämmelser som gäller nettoränteutgifter som blivit utnyttjade till följd av att indelningen i förvärvskällor slopats och som inte dragits av i förvärvskällan för annan verksamhet.

Det föreslås att förutsättningarna för att tillämpa det undantag som grundar sig på balansjämförelse skärps så att möjligheten att utnyttja undantaget begränsas i en situation där en aktör som äger en betydande del har finansierat koncernen. I en sådan situation justeras den koncernbalansräkning som ligger till grund för balansjämförelsen så att en skuld som upptagits hos andelens ägare betraktas som eget kapital när balansjämförelsen görs. Som en betydande ägarandel ska betraktas tio procent. Dessutom föreslås det att lagen utökas med en bestämmelse om att den skattskyldiges bokslut och koncernbokslut som läggs till grund för balansjämförelsen ska vara revisorsgranskade.

Det föreslås att tillämpningsområdet för bestämmelserna om projekt som ska betraktas som långfristiga offentliga infrastrukturprojekt utvidgas. Det föreslås att bestämmelserna ändras så att begränsningen av rätten till ränteavdrag inte ska tillämpas på offentliga infrastruktursamfund som ansvarar för genomförandet eller upprätthållandet av offentlig infrastruktur. Som offentliga infrastruktursamfund betraktas bolag som ägs av offentliga samfund samt samkommuner och välfärdssammanslutningar som förvaltar fastigheter, farleder och annan infrastruktur.

Det föreslås också att paragrafen om ränteavdragsbegränsning preciseras så att samfund för vilka förvärvskällan för annan verksamhet slopades vid den reform av indelningen i förvärvskällor som trädde i kraft vid ingången av 2020 under kommande år får dra av sådana icke avdragsgilla nettoränteutgifter i näringsverksamhetens förvärvskälla som uppkommit under skatteåret 2019 och som inte dragits av på grund av bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning för förvärvskällan för annan verksamhet på samma sätt som tidigare års nettoränteutgifter enligt den nuvarande regleringen får dras av inom samma förvärvskälla. Dessutom föreskrivs det om möjlighet för bolag

Betänkande FiUB 32/2021 rd

som omfattas av tillämpningsområdet för infrastrukturundantaget att under 2020–2022 dra av icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit före 2020.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2022 och avses bli behandlad i samband med den.

Lagen avses träda i kraft den 1 januari 2022. De ändringar som föreslås i undantaget som grundar sig på en balansjämförelse tillämpas första gången vid beskattningen för 2022. De ändringar som gäller långfristiga infrastrukturprojekt och avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter för annan verksamhet i näringsverksamhetens förvärvskälla tillämpas redan från och med beskattningen för 2020.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Utskottet tillstyrker propositionen utan ändringar. Vid utfrågningen av sakkunniga uttrycktes divergerande åsikter om nödvändigheten och ändamålsenligheten med propositionen.

Utskottets uppmärksamhet fästes vid begränsningen av tillämpningsvillkoret för ett undantag som baserar sig på balansjämförelse, det föreslagna revisionskravet och definitionen av koncernbalansräkning. Utöver dessa lyfte man vid sakkunnighörandet fram ändringsförslag som gäller offentliga infrastrukturprojekt. Vid utskottets sakkunnigutfrågning uttrycktes också oro över huruvida de föreslagna ändringarna är tillräckligt effektiva för att förhindra att vinst överförs utanför Finlands beskattningsbehörighet.

Utskottet behandlar dessa viktiga teman nedan. Utskottet har inget att anmärka på förslagen om ändringar till följd av reformen av inkomstkällor eller retroaktiv tillämpning av enskilda bestämmelser.

Bakgrund

Begränsningen av rätten till ränteavdrag baserar sig på den reglering som trädde i kraft 2013 och som reviderades genom en ändring som trädde i kraft 2019. Reformen grundar sig på EU:s direktiv om förhindrande av skatteflykt (ATAD)¹ och dess bestämmelser om begränsning av rätten att dra av ränteutgifter. Direktivet bygger på BEPS-projektet² som har varit aktuellt i OECD i ett flertal år och som har eftersträvat gemensamma internationella regler för att förhindra att staternas skattebaser urholkas och vinster överförs.

Syftet med bestämmelserna om begränsning av rätten till ränteavdrag är att trygga Finlands skattebas så att också tryggandet av förutsättningarna för företagsverksamhet beaktas i regleringen. Genom regleringen begränsas i övrigt minskningen av de avdragsgilla ränteutgifterna. Syftet med

1 Direktiv (EU) 2016/1164, direktivet om förhindrande av kringgående av skatt som direkt påverkar den inre marknadens funktion, (ATAD, The Anti Tax Avoidance Directive)

2 Projektet startades 2012 av OECD och G20-länderna och avslutades 2016 med ett program omfattande femton åtgärder för att begränsa skatteplanering både nationellt och internationellt. En bärande tanke är att intäkterna ska beskattas där värde skapas. (BEPS, Base Erosion and Profit Shifting)

Betänkande FiUB 32/2021 rd

regleringen är att förebygga aggressiv skatteplanering i anslutning till ränteavdrag som är av betydelse med tanke på skatteintäkterna.

Tillämpningen av bestämmelsen om räntebegränsning förutsätter inte utredning av särskilda företagsekonomiska orsaker eller nivån på skattebördan hos den faktiska mottagaren av den inkomst som motsvarar ränteutgiften. Räntebegränsningsbestämmelsen hindrar inte tillämpningen av bestämmelsen om kringgående av allmän skatt eller justeringen av internprissättning, eftersom bestämmelsernas tillämpningsområde avviker från varandra. Dessa bestämmelser kan vara tillämpliga om villkoren för deras tillämpning är uppfyllda.

Innehavsgräns på tio procent och vissa andra synpunkter som gäller ägarandelen

Utskottets uppmärksamhet har fästs vid att den föreslagna gränsen på tio procent för innehav är för låg och att ändringen därför kan komma att gälla också sådana situationer som man inte vill rikta den mot, således rent inhemska situationer. Vid sakkunnighörandet lyfte man fram exempelvis finländska pensionsbolags aktieinnehav på över 10 procent i börsbolag eller statens innehav i företag som också kan få lån från någon som kontrolleras av staten.

Vid sakkunnighörandet framfördes också motsatta åsikter. Vid hörandet påpekades att den föreslagna gränsen på 10 procent är för hög för att förhindra aggressiv skatteplanering.

Vissa sakkunniga ansåg att den föreslagna balansjusteringen bör tillämpas endast på de lån där långivaren eller en part som är anknuten till långivaren direkt eller indirekt äger minst tio procent av koncernens moderbolag.

Utskottet understöder den föreslagna gränsen för innehav och anser det motiverat med en reglering där tio procent anses vara en betydande ägarandel. Den ägarandel som krävs ska vara tillräckligt låg för att den i tillräcklig utsträckning ska täcka olika situationer där en aktieägare har finansierat en koncern. Utskottet påminner om att inhemska och utländska situationer i princip ska behandlas på samma sätt med stöd av EU-rätten och att regleringen således ska gälla både inhemska och utländska ägarförhållanden på samma sätt.

Det bör noteras att ägandet kan decentraliseras till olika aktörer så att den lagstadgade gränsen för innehav inte överskrids. Också med tanke på detta är det motiverat att den lagstadgade gränsen för innehav är tillräckligt låg. För att förhindra att ägarandelarna sprids föreslås det i propositionen att också innehavet hos en person som står i en i lag närmare definierad intressegemenskap med borgenären ska beaktas. Likaså beaktas det att innehavet kan gälla en aktör som står i intressegemenskap med den skattskyldige. Om endast ägandet i koncernens moderbolag beaktas, kan ägandet decentraliseras exempelvis till andra koncernbolag.

Syftet med räntebegränsningsbestämmelsen är att trygga skattebasen, och bestämmelsen om balansbefrielse är ett undantag från detta, vilket gör det möjligt att dra av ränteutgifterna helt och hållet även om de enligt huvudregeln omfattas av begränsningen. Tillämpningen av undantaget förutsätter ett yrkande av den skattskyldige och den skattskyldige är skyldig att utreda om villkoren för tillämpning uppfylls. Utskottet omfattar inte den vid sakkunnighörandet framställda åsikten om problem med att få information.

Betänkande FiUB 32/2021 rd

Med beaktande av regleringens mål och den utredningsskyldighet som föreslagits för den skattskyldige när det gäller uppfyllandet av tillämpningsvillkoren understöder utskottet den valda modellen och ser inget behov av ändringar i propositionen.

Det föreslagna revisionskravet och vissa iakttagelser som hänför sig till koncernbokslutet

Vid utskottets sakkunnighörande framfördes åsikten att kravet på revision är oproportionerligt i fråga om sådana bolag som enligt 6 kap. 3 § i bokföringslagen är befriade från upprättande och revision av koncernbokslut. När den skattskyldige enligt lag är befriad från skyldigheten att upprätta koncernbokslut, ska det räcka med en balansräkning för koncernbolaget och specialbolaget.

Utskottet fäste också uppmärksamhet vid vad som avses med revision och fastställande av bokslutet. Vid sakkunnighörandet ansågs det vara tillräckligt att revisorn kontrollerar att koncernbokslutet eller det rättade koncernbokslutet har upprättats på samma sätt och med samma exakthet som de lagstadgade boksluten, om de har upprättats endast för jämförelse.

Vid sakkunnighörandet påpekades också att propositionen lämnar rum för tolkning när det gäller definitionen av jämförbar koncernbalansräkning, även om kravet på redovisning av den skattskyldiges bokslut och koncernbokslut är i linje med direktivet om förhindrande av skatteflykt.

Vid utskottets sakkunnighörande betonades också att kravet på revision av de bokslut som används vid balansavräkningen är motiverat och att förslaget ligger i linje med EU:s direktiv mot skatteflykt. Syftet med ändringsförslaget är att säkerställa att balansbefrielse endast kan utnyttjas i verkliga företagsekonomiska koncerner och alltså inte i sådana situationer där koncernbalansräkningen upprättas enbart för balansjämförelse.

Utskottet betonar att i propositionen avses med revision lagstadgad revision av det officiella bokslutet. I propositionen föreslås inga ändringar i det som i gällande 18 b § 1 mom. 4 punkten föreskrivs om fastställda bokslut.

I propositionen föreslås inte heller några ändringar i det som i den gällande lagen föreskrivs om kraven i koncernbalansräkningen. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att den koncernbalansräkning som ska ligga till grund för balansavräkningen avser den koncernbalansräkning som ingår i koncernbokslutet.³ Kravet på att balansavräkningen ska basera sig på den koncernbalansräkning som ingår i koncernbokslutet härrör således från den redan gällande lagen. Genom att kravet på revision tas in i lagen säkerställer man att balansbefrielse kan göras endast i genuina affärskoncerner.

Utskottet stöder därför förslaget och ser ingen grund för att ändra det. Förutsättningen för revision kan inte anses vara oproportionerlig med beaktande av lagens krav på revisorer och revisionens innehåll samt bestämmelsens begränsade tillämpningsområde. Nettoränteutgifterna är avdragsgilla i alla situationer, om de under skatteåret är högst 500 000 euro.

3 HFD 2015:11 och HFD 2021:124

Betänkande FiUB 32/2021 rd

Offentliga infrastrukturprojekt

Utskottet uppmärksamgjordes på ändringsförslagen som gäller långsiktiga offentliga infrastrukturprojekt. Vid sakkunnighörandet ifrågasattes behovet av undantagsbestämmelser, eftersom dess inverkan på skatteintäkterna beräknas uppgå till cirka sju miljoner euro.

Utskottet påpekar att undantaget för enskilda kommuners del kan ha en betydande inverkan på projektutgifterna, även om konsekvenserna för skatteintäkterna som helhet betraktat är små. Därför anser utskottet att bestämmelserna behövs och fyller sitt syfte.

Vid sakkunnighörandet uttrycktes oro över att den föreslagna 18 b § 4 mom. 2 punkten underpunkt a inte som sådan lämpar sig för statens infrastrukturprojekt, där egendomsinnehavet kvarstår hos staten under hela avtalsperioden och där bolaget får sin inkomst på basis av egendomens användbarhet och servicenivå. Oron gällde att bestämmelsen inte skulle kunna tillämpas på det bolag som genomför projektet och som är privatägt.

Utskottet betonar att det ovan beskrivna projektet kan jämföras med så kallade helhetstjänsteprojekt, om vilka det är meningen att föreskriva först senare, när de problem med statligt stöd som hänför sig till ärendet har kunnat utredas tillsammans med kommissionen. Den nu föreslagna bestämmelsen är inte avsedd att passa in i den situation som beskrivs ovan. Enligt den utredning som utskottet fått har man i de föreslagna bestämmelserna beaktat alla kända projekttyper som helt och hållet ägs av offentliga samfund.

Vid utskottets sakkunnighörande påpekades det också om ett uttalande som riksdagen godkände 2018, enligt vilket regeringen omedelbart bör fortsätta att tillsammans med kommissionen utreda om kraftverksprojekt som är avsedda att bygga och använda kärnkraft och som genomförts av så kallade Mankala-bolag kan undantas från begränsningarna i ränteavdragen i form av långfristiga offentliga infrastrukturprojekt som avses i direktivet.

På grundval av den ytterligare information som utskottet fått har denna utredning främjats tillsammans med kommissionen, och avsikten är att fortsätta utredningen. Utskottet ser det som viktigt att utredningen påskyndas och att det avsätts fullgoda resurser för att genomföra den. Utskottet påminner i detta sammanhang också om omnämmandet i statsminister Sanna Marins regeringsprogram, enligt vilket möjligheten att lämna Mankala-bolag och offentligt ägda bolag för infraprojekt utanför ränteavdragsbegränsningen ska utredas.

Avslutningsvis

Utskottet betonar slutligen omnämmandet i regeringspropositionen av att regeringen kommer att bedöma om de åtgärder som föreslås i propositionen är tillräckligt effektiva för att förhindra att inkomst förs ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna i situationer där undantag från regleringen av ränteavdragsbegränsningar som grundar sig på balansjämförelse kan utnyttjas i strukturer för kapitalinvesteringar och andra motsvarande strukturer. Utskottet påskyndar genomförandet av utredningen. Regeringen är beredd att överlämna ytterligare en proposition om de åtgärder som nu föreslås inte visar sig vara tillräckligt effektiva. Utskottet anser det

Betänkande FiUB 32/2021 rd

nödvändigt att samtidigt utreda vilken inverkan sloandet av bestämmelsen om befrielse från balansräkningen skulle ha på skatteintäkterna och näringslivet.

FÖRSLAG TILL BESLUT

Finansutskottets förslag till beslut:

Riksdagen godkänner lagförslaget i proposition RP 211/2021 rd utan ändringar.

Helsingfors 3.12.2021

I den avgörande behandlingen deltog

vice ordförande Arto Pirttilahti cent

medlem Anders Adlercreutz sv

medlem Tarja Filatov sd

medlem Vilhelm Junnila saf

medlem Heli Järvinen gröna

medlem Esko Kiviranta cent

medlem Jari Koskela saf

medlem Katri Kulmuni cent

medlem Pia Lohikoski vänst

medlem Matias Marttinen saml

medlem Sami Savio saf

medlem Iiris Suomela gröna

medlem Pia Viitanen sd

medlem Ville Vähämäki saf

ersättare Mari Holopainen gröna

ersättare Anne Kalmari cent

ersättare Merja Kyllönen vänst

ersättare Raimo Piirainen sd

ersättare Janne Sankelo saml.

Sekreterare var

utskottsråd Ilkka Lahti.