

Finansutskottet

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

INLEDNING

Remiss

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 (RP 185/2020 rd): Ärendet har remitterats till finansutskottet för betänkande.

Beredning i delegation

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

Sakkunniga

Delegationen har hört (distanskontakt)

- lagstiftningsråd Tarja Järvinen, finansministeriet
- ledande skatteexpert Elina Pykönen, Skatteförvaltningen
- professor Marjaana Helminen, Helsingfors universitet
- skattedirektör Anita Isomaa, Finlands näringsliv rf
- ledande skatteexpert Emmiliina Kujanpää, Centralhandelskammaren
- advokat Ritva Aalto, Finlands Advokatförbund
- advokat Ossi Haapaniemi, Suomen Veroasiantuntijat rf
- chefen för juridiska ärenden Kati Malinen, Skattebetalarnas Centralförbund rf
- biträdande professor Tomi Viitala, Aalto-universitetet.

Skriftligt yttrande har lämnats av

- Finnwatch rf
- Företagarna i Finland rf
- professor Juha Lindgren, Vasa universitet.

Inget yttrande av

- arbets- och näringsministeriet.

Betänkande FiUB 34/2020 rd

PROPOSITIONEN

I propositionen föreslår regeringen 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 (EES) gör det möjligt att beakta s.k. slutliga förluster i ett dotterbolag inom EES 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 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.

Lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2021. Lagarna tillämpas första gången vid beskattningen för 2021.

Betänkande FiUB 34/2020 rd

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Utskottet tillstyrker propositionen utan ändringar. Syftet med propositionen är att se till att slutliga förluster i utländska dotterbolag beaktas i koncernbeskattningen på det sätt som EU-rätten förutsätter, dock så att lagstiftningen fortfarande tryggar Finlands skattebas.

Vid sakkunnigutfrågningen i utskottet har propositionen i huvudsak fått understöd, även om enskilda linjeval har kritiserats. Utskottet behandlar nedan de viktigaste aspekterna enligt tema. Utskottet har i sitt betänkande beaktat finansministeriets arbetsgrupp med uppgift att utreda en reform av koncernbeskattningen. Enligt tillsättningsbeslutet går arbetsgruppens mandatperiod ut den 31 januari 2021.¹

Koncernavdragets maximibelopp

Sakkunniga har förhållit sig kritiska till att det maximala koncernavdraget är begränsat till beloppet av resultatet av moderbolagets näringsverksamhet under skatteåret det år då upplösningen av dotterbolaget slutförs. Begränsningen anses vara ogrundad och diskriminerande.

Utskottet betonar att de slutliga förlusterna för ett utländskt dotterbolag är avsedda att bli beaktade i beskattningen av det inhemska moderbolaget i form av koncernavdrag så att behandlingen i så stor utsträckning som möjligt motsvarar de gällande bestämmelserna om koncernbidrag i koncernbidragslagen.

Avsikten är inte att tillåta en större avdragsrätt för de slutliga förlusterna än vad som föreskrivs i den rättsliga ramen för koncernbidrag. Om de slutliga förlusterna beaktades direkt i koncernbidragssystemet på så sätt att ett inhemskt moderbolag kunde ge ett utländskt förlustbringande dotterbolag ett koncernbidrag, skulle det redan av 6 § i koncernbidragslagen följa att de slutliga förlusterna kunde nyttjas högst till ett belopp som motsvarar resultatet av moderbolagets näringsverksamhet under skatteåret. Följaktligen förordar utskottet den modell som valts i propositionen och instämmer inte i de sakkunnigas farhågor om att begränsningen är diskriminerande.

Här påpekar utskottet också att skyldigheten att beakta förluster med stöd av EU-rätten inträder vid den tidpunkt då ett utländskt dotterbolags förluster är slutgiltiga. Före det finns det ingen skyldighet enligt EU-rätten att beakta de slutliga förlusterna. Beaktandet av den slutliga förlusten jämföras alltså inte med en situation där koncernbolagens beskattningsbara resultat i en inhemsk situation kan jämnas ut varje skatteår. Först när upplösningen av dotterbolaget har slutförts kan förlusterna anses vara slutliga på det sätt som avses i EU-rätten och den slutliga förlusten kan dras av i form av koncernavdrag. Inte heller efter upplösningsåret går det att härleda någon skyldighet enligt lagstiftningen om koncernbidrag att beakta de slutliga förlusterna i beskattningen av moderbolaget. Därför kan begränsningen enligt utskottet inte anses vara ogrundad eller diskriminerande.

Utskottet har också beaktat att om ett moderbolag genom ett koncernavdrag i sin egen beskattning kunde göra en förlust som skulle kunna användas mot vinster från senare skatteår, skulle det

¹ Finansministeriet 163:00/2019.

Betänkande FiUB 34/2020 rd

ta kunna leda till en situation där sådana förluster i ett utländskt dotterbolag som håller på att preskriberas skulle överföras till moderbolaget med en ny preskriptionstid för att avdras som förlust i moderbolaget. Detta skulle leda till ogrundade skatteförmåner. Även detta skäl talar för den föreslagna begränsningen.

Små inkomstposter — proportionalitetsprincipen

Sakkunniga har ansett att det strider mot proportionalitetsprincipen att även en obetydlig inkomstmöjlighet för dotterbolaget hindrar att förlusterna betraktas som slutliga. Det har också påpekats att inkomster bör betraktas som nettoinkomster och tillgångar som nettotillgångar.

Finansutskottet påminner om att begreppet slutlig förlust grundar sig på EU-rätten och närmare bestämt på EU-domstolens tolkning av etableringsfriheten, grunderna för berättigade begränsningar i etableringsfriheten och grundernas proportionalitet. Domstolen har i sina avgöranden beaktat även små inkomster hos dotterbolaget.² Också i finsk rättspraxis har det betraktats som relevant om dotterbolaget har möjlighet till inkomster de kommande åren, även om inkomsterna blir små.³

Utskottet framhåller följaktligen att begreppet slutlig förlust i propositionen bygger på EU-rätten och på hur begreppet har tolkats i rättspraxis. Utskottet anser således att den valda modellen är motiverad och att förslaget inte heller ska anses strida mot proportionalitetsprincipen. Också för att trygga skattebasen är det inte motiverat att utvidga begreppet slutlig förlust jämfört med förslaget.

Fasta driftställen i Finland

Sakkunniga har framhållit att koncernavdrag bör vara möjliga även vid beskattningen av ett utländskt moderbolags fasta driftställe i Finland som dotterbolagsaktierna hänför sig till.

I sitt yttrande till utskottet noterar finansministeriet att det är motiverat att bedöma betydelsen av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) och artiklarna om diskrimineringsförbud i skatteavtalen vid den fortsatta beredningen med beaktande av att en arbetsgrupp tillsatt av ministeriet också gör en bedömning av koncernbeskattningen i stort.

Beskattningen av ett fast driftställe i Finland för ett moderbolag från en annan EU- eller EES-stat får inte vara strängare än beskattningen av en allmänt skattskyldig i Finland. Det är dock oklart hur den här principen förhåller sig till de så kallade slutliga förlusterna, och EU-domstolen har inte direkt tagit ställning till frågan i sin rättspraxis.

Frågan måste granskas bland annat med avseende på huruvida det rör sig om etableringsfrihet för det fasta driftstället eller huvudkontoret, och i vilkenderas beskattning de slutliga förlusterna i det utländska dotterbolagets beskattning ska beaktas. Dessutom bör man bedöma i vilken mån det

² Mål C-446/03, Marks & Spencer och mål C-172/13, Kommissionen mot Förenade kungariket.

³ HFD 2020:51.

Betänkande FiUB 34/2020 rd

kan leda till risk för dubbel användning av förluster om koncernavdrag tillåts för ett fast driftställe, eftersom förlusterna eventuellt kan utnyttjas också i huvudkontorets hemstat.

Finansutskottet förordar den modell som föreslås i propositionen och betonar att frågan bör granskas noggrant vid den fortsatta beredningen samtidigt som koncernbeskattningen även i övrigt bedöms i finansministeriets arbetsgrupp med beaktande av att frågan lämnar rum för tolkning och att det finns risk för dubbel användning av förluster.

Betydelsen av artiklarna om diskrimineringsförbud i skatteavtal

Sakkunniga har framhållit att tillämpningsområdet för lagen om koncernavdrag i fråga om definitionen av moderbolag bör utvidgas till att gälla alla sammanslutningar som är registrerade och bildade i skatteavtalsstater och som beskattas som allmänt skattskyldiga i Finland.

Utskottet påpekar att bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen kan åberopa etableringsrätten enligt artikel 54.1 i EUF-fördraget.

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. Således anser utskottet att avgränsningen i propositionen är lämplig och att avdragsrätten i princip inte bör vara mer omfattande än vad etableringsfriheten förutsätter. Utskottet anser dock att det är motiverat att bedöma betydelsen av artiklarna om diskrimineringsförbud i EUF-fördraget och skatteavtalen i den fortsatta beredningen med beaktande av att också koncernbeskattningen i stort granskas av finansministeriets arbetsgrupp.

Retroaktiv tillämpning

Sakkunniga har påpekat att det föreslagna koncernavdraget bör tillämpas retroaktivt, eftersom den gällande lagstiftningen måste anses strida mot EU-rätten. Den föreslagna lagstiftningen bör kunna tillämpas retroaktivt i situationer där avdrag tidigare i strid med EU-rätten inte har beviljats för koncernbidrag för slutliga förluster.

Utskottet menar att det inte är motiverat att lagstiftningen tillämpas retroaktivt och påminner om att yrkanden på slutliga förluster redan nu kan göras enligt EU-rätten. Här ska också grundlagsutskottets tolkning beaktas. Enligt den bör retroaktiv skattelagstiftning undvikas.⁴ Grundlagsutskottet har ansett att en retroaktiv skattelag är godtagbar om det är fråga om en åtgärd som förbättrar den skattskyldiges ställning.⁵

4 GrUU 1/2009 rd.

5 GrUU 3/1983 rd.

Betänkande FiUB 34/2020 rd

I den nya lagen fastställs villkor för koncernavdrag antingen utifrån tolkningen av EU-rätten eller lagstiftningen i jämförelseländer. Det är fråga om villkor som inte nödvändigtvis ställs i den gällande lagstiftningen när det gäller att bedöma om villkoren för slutliga förluster uppfylls.

Det kan därför inte uteslutas att den nya lagstiftningen om koncernavdrag i vissa fall är strängare än i en situation där avdrag krävs för slutliga förluster enligt gällande lagstiftning.

Utskottet anser att om bestämmelserna tillämpades retroaktivt skulle det innebära att det inte längre skulle vara möjligt att kräva avdrag för slutliga förluster med stöd av lagen om koncernbidrag, där tillämpningskriterierna kan vara lindrigare. Detta kan leda till att en retroaktiv tillämpning försvagar den skattskyldiges rättsliga ställning. Utskottet anser därför att det inte är motiverat att tillämpa bestämmelserna retroaktivt.

Andra enskilda synpunkter

En del av utskottets sakkunniga anser att lagstiftningen bör innehålla en möjlighet att lägga fram en utredning om att dotterbolaget i Finland har beviljats dispens för förlustavdrag till följd av indirekt ägarväxling. Med stöd av inkomstskattelagen kan Skatteförvaltningen av särskilda skäl bevilja rätt att dra av förluster, om avdraget är påkallat med hänsyn till bolagets fortsatta verksamhet. Om bolaget har upphört med sin verksamhet och dess värde främst baserar sig på fastställda förluster, finns det ingen grund för att bevilja dispens. Därför ser utskottet inget behov av att inkludera ett dispensförfarande i den föreslagna modellen.

Sakkunniga har pekat på den föreslagna procedurbestämmelse som säger att moderbolaget ska kräva koncernavdrag innan beskattningen för skatteåret har slutförts. I internationella situationer kan det vara möjligt att beskattningen av ett utländskt dotterbolag inte hinner slutföras förrän moderbolagets beskattning slutförs i Finland. Till principerna för den ordinarie beskattningen hör att dispositiva yrkanden inte framställs eller ändras efter slutförd beskattning. I fråga om beloppet har moderbolaget dock möjlighet att göra en rättelse i sin egen beskattning i enlighet med bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarande, när själva yrkandet har framställts innan beskattningen slutförts. Utskottet anser således att regleringen är lämplig och att det inte kan anses oskäligt att framställa ett yrkande.

Sakkunniga har också kommenterat den bevisbördan som krävs av moderbolaget och den eventuella EU-rättsliga spänningen till följd av detta. Utskottet betonar att den föreslagna bevisbördan för moderbolaget grundar sig på EU:s rättspraxis.⁶ Därmed kan det enligt utskottet inte anses vara ogrundat eller strida mot EU-rätten.

Dessutom har sakkunniga tagit upp frågan om huruvida koncernavdraget bör beaktas i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet även på annat sätt än enbart i fråga om den föreslagna 18 a §. Till denna del konstaterar utskottet att koncernavdraget inte är en utgift enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, utan snarare en post med karaktär av resultatutjämnning mellan koncernbolagen. Inte heller koncernbidrag nämns som avdragbar utgift i lagen

⁶ Mål C-446/03, Marks & Spencer, punkt 56 i avgörandet.

Betänkande FiUB 34/2020 rd

om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och det erhållna koncernbidraget nämns inte heller som inkomst. Utskottet ställer sig därför bakom den föreslagna modellen.

Sakkunniga har också pekat på betydelsen av de poster som minskar koncernavdraget i det avseendet att det är en bestämmelse som förhindrar missbruk. Utskottet anser att bestämmelsen behövs för att förhindra skattesmitning även om förfarandet kan öka det administrativa arbetet. Utskottet anser att den valda tidsfristen är rimlig, men betonar i detta sammanhang vikten av uppföljning. Vid uppföljningen av lagens konsekvenser ska särskild uppmärksamhet fästas vid att den femåriga tidsfristen inte får leda till att transaktioner görs utan ersättning eller till underpris under de år som föregår den utsatta tiden.

Utskottet understryker slutligen även i övrigt vikten av att lagstiftningen följs upp och att Skatteförvaltningen utfärdar anvisningar. Utskottet ser det också som lämpligt att finansministeriets arbetsgrupp bedömer behoven att utveckla regleringen som ett led i reformen av koncernbeskattningen.

FÖRSLAG TILL BESLUT

Finansutskottets förslag till beslut:

Riksdagen godkänner lagförslag 1 och 2 i proposition RP 185/2020 rd utan ändringar.

Betänkande FiUB 34/2020 rd

Helsingfors 4.12.2020

I den avgörande behandlingen deltog

ordförande Johannes Koskinen sd
vice ordförande Arto Pirttilahti cent
medlem Anders Adlercreutz sv
medlem Tarja Filatov sd
medlem Timo Heinonen saml
medlem Inka Hopsu gröna
medlem Vilhelm Junnila saf
medlem Heli Järvinen gröna
medlem Esko Kiviranta cent
medlem Jari Koskela saf
medlem Katri Kulmuni cent
medlem Merja Kyllönen vänst
medlem Elina Lepomäki saml
medlem Pia Lohikoski vänst
medlem Matias Marttinen saml
medlem Raimo Piirainen sd
medlem Sami Savio saf
medlem Pia Viitanen sd
medlem Ville Vähämäki saf
ersättare Markku Eestilä saml
ersättare Katja Hänninen vänst.

Sekreterare var

utskottsråd Ilkka Lahti.