

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

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras i fråga om det undantag som grundar sig på balansjämförelse. Enligt förslaget ska utöver tillämpningsvillkoren för det undantag i den gällande lagen som grundar sig på balansjämförelse också beloppet av betalda räntor påverka tillämpningen av undantaget. Enligt förslaget ska balansbefrielse inte tillämpas, om beloppet av de räntor som enligt koncernbokslutet betalats till aktörer med en betydande ägarandel i koncernen är minst 20 procent av alla de räntor som betalats till aktörer utanför koncernen. I propositionen föreslås det dessutom att bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras så att ett helt eller delvis privatägt samfund, som genomför ett långsiktigt offentligt infrastrukturprojekt som beställts av ett offentligt samfund, under vissa förutsättningar får dra av annars icke avdragsgilla nettoränteutgifter.

Den föreslagna lagen avses träda i kraft den 1 januari 2023. Enligt förslaget tillämpas det undantag som grundar sig på balansjämförelse första gången vid beskattningen för 2023. Undantaget i fråga om offentliga infrastrukturprojekt tillämpas enligt förslaget retroaktivt från och med beskattningen för 2019.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
MOTIVERING	3
1 Bakgrund och beredning.....	3
1.1 Bakgrund.....	3
1.2 Beredning.....	4
2 Nuläge och bedömning av nuläget.....	4
2.1 Nationell lagstiftning.....	4
2.2 EU-rätten.....	6
2.2.1 Direktivet mot skatteflykt	6
2.2.2 EU:s regler om statligt stöd.....	7
2.3 Rätts- och beskattningspraxis.....	10
2.4 Bedömning av nuläget i fråga om balansbefrielsen	11
2.5 Utredning av effektiviteten hos de ändringar som trädde i kraft vid ingången av 2022	13
2.6 Bedömning av nuläget i fråga om infrastrukturundantaget.....	14
3 Målsättning	15
4 Förslagen och deras konsekvenser.....	15
4.1 De viktigaste förslagen.....	15
4.2 De huvudsakliga konsekvenserna	16
4.2.1 Ekonomiska konsekvenser	16
4.2.2 Konsekvenser för de skattskyldiga.....	17
4.2.3 Konsekvenser för myndigheterna	17
5 Alternativa handlingsvägar.....	18
5.1 Handlingsalternativen och deras konsekvenser.....	18
5.2 Lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet.....	19
5.2.1 Tyskland.....	19
6 Remissvar	20
7 Specialmotivering	20
8 Ikraftträdande.....	22
9 Förhållande till andra propositioner.....	22
9.1 Förhållande till budgetpropositionen	22
LAGFÖRSLAG	23
Lag om ändring av 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.....	23
BILAGA	25
PARALLELLTEXT	25
Lag om ändring av 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.....	25

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

1.1 Bakgrund

I 18 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), nedan *närings-skattelagen*, föreskrivs om allmänna begränsningar av ränteavdrag. Bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning i paragrafen har tillämpats sedan 2014.¹ Bestämmelserna reviderades vid ingången av 2019² för att regleringen skulle uppfylla de ramvillkor som i rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, nedan *direktivet mot skatteflykt*, ställs på medlemsstaternas räntebegränsningsbestämmelser. Då ändrades 18 a § och fogades till lagen en ny 18 b § med bestämmelser om undantag från begränsningarna i 18 a §. Vid ingången av 2022 skärptes tillämpningsvillkoren för den med räntebegränsningsbestämmelsen sammanhörande så kallade balansbefrielsebestämmelsen i 18 b § genom lagen om ändring av 18 a och 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (1251/2021), nedan *ändringslagen*, vilken omfattas av regeringens proposition RP 211/2021 rd³. Genom ändringslagen ställdes ett revisionskrav på de balansräkningar som används vid balansjämförelse, och på beräkningen av det egna kapital som används vid jämförelse ställdes ett tilläggskrav rörande lån i koncernbalansräkningen från aktörer med en betydande ägarandel. Det undantag som direktivet medger i fråga om långsiktiga offentliga infrastrukturprojekt har i Finland införts redan tidigare i den sociala bostadsproduktionen. Genom ändringslagen utvidgades undantagsbestämmelsernas tillämpningsområde. Bestämmelserna ändrades så att begränsningen av ränteavdragsrätten inte tillämpas på offentliga infrastruktursamfund som ansvarar för att tillhandahålla eller underhålla offentlig infrastruktur. Som offentliga infrastruktursamfund betraktas bolag som ägs av offentliga samfund samt samkommuner och välfärdssammanslutningar som förvaltar fastigheter, farleder, trafikleder eller annan infrastruktur. Vad gäller övriga behov att utvidga infrastrukturundantaget lämnades ärendet att vänta på utgången av de förhandlingar om statligt stöd som fördes med kommissionen.

I bilaga 5 till regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering nämns som en åtgärd mot internationellt kringgående av skatt och aggressiv skatteplanering en utvärdering av huruvida det gällande regelverket om begränsning av ränteavdrag och kringgående av skatt är en tillräckligt effektiv metod för att förhindra att beskattningsbar inkomst förs ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna, exempelvis i strukturer för kapitalinvestering. I synnerhet hänför sig denna fråga till på vilka sätt bestämmelsen om balansbefrielse från räntebegränsningen kan utnyttjas i olika kapitalinvesteringsstrukturer. De ändringar av balansbefrielsebestämmelsen som trädde i kraft vid ingången av 2022 svarade för sin del mot detta mål i regeringsprogrammet. I regeringens proposition RP 211/2021 rd konstateras dock att regeringen kommer att bedöma huruvida de föreslagna åtgärderna är tillräckligt effektiva för att förhindra att inkomst förs ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna i situationer där

¹ Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (983/2012), RP 146/2012 rd och lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (1238/2013), RP 185/2013 rd.

² Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (1237/2018), RP 150/2018 rd.

³ Regeringens proposition med förslag till lag om ändring av 18 a och 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, RP 211/2021 rd; beredningshandlingarna finns tillgängliga på statsrådets webbplats under projektnummer VM027:00/2021: <https://vm.fi/sv/projekt?tunnus=VM027:00/2021>

ränteavdragsbegränsningsregleringens undantag som grundar sig på balansjämförelse kan utnyttjas i strukturer för kapitalinvestering och andra motsvarande strukturer. Vidare konstateras att regeringen är beredd att överlämna ytterligare en proposition om de åtgärder som föreslås inte visar sig vara tillräckligt effektiva. Finansutskottet hänvisade i sitt betänkande FiUB 32/2021 rd om propositionen i fråga till detta konstaterande och påskyndade genomförandet av utredningen. Vidare ansåg utskottet det nödvändigt att samtidigt utreda vilken inverkan ett slopande av bestämmelsen om balansbefrielse (i betänkandet ”befrielse från balansräkningen”) skulle ha på skatteintäkterna och näringslivet.

Denna regeringsproposition och de föreslagna ändringarna har i fråga om balansbefrielsen nära samband med och kompletterar ändringarna enligt den ändringslag som trädde i kraft vid ingången av 2022. Propositionen grundar sig på utsagan i RP 211/2021 rd om att de föregående ändringarnas effektivitet bedöms och att en kompletterande regeringsproposition vid behov lämnas. I samband med beredning av propositionen har dessutom i enlighet med finansutskottets betänkande utretts vilka konsekvenser ett slopande av balansbefrielsebestämmelsen skulle komma att få för skatteintäkterna och näringslivet.

1.2 Beredning

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Bakgrundsmaterialet till regeringens proposition finns tillgängligt på adressen <https://valtioneuvosto.fi/sv/projekt> med numret VM073:00/2022⁴.

Propositionen har behandlats i delegationen för kommunal ekonomi och förvaltning den 27 september 2022.

Utkastet till regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet har publicerats på statsrådets webbplats den 25 augusti 2022 och propositionsutkastet har varit ute på remiss under tiden 25 augusti–14 september 2022. Det kom in 18 remissyttranden. Remissyttrandena behandlas närmare i avsnitt 6.

2 Nuläge och bedömning av nuläget

2.1 Nationell lagstiftning

Enligt 7 § i näringskattelagen är avdragsrätten för näringsverksamhetens utgifter i princip omfattande. Enligt lagen är utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande samt därav härörande förluster avdragbara. Med stöd av bestämmelsen är exempelvis ränteutgifter i princip i stor utsträckning avdragbara, och därutöver föreskrivs i 18 § 1 mom. 2 punkten uttryckligen att räntor på gäld som härrör av näringsverksamhet är avdragbara (även då räntan är beroende av rörelsens resultat). Ränta periodiseras enligt 23 § i näringskattelagen som kostnad för det skatteår för vilket den erläggs. På räntans belopp och räntebetalning kan tillämpas rättelse av internprissättning enligt 31 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995), nedan *beskattningsförfarandelagen*, om borgenären och gäldenären är i intressegemenskap, villkor som avviker från villkoren mellan oberoende parter har tillämpats i skuldförhållandet och den skattskyldiges beskattningsbara inkomst på grund härav har blivit mindre eller förlusten blivit större än den skulle ha varit om inte avvikande prissättning hade tillämpats. När räntans avdragsgillhet bedöms kan också bestämmelsen om skattekringgående i 28 § i beskattningsförfarandelagen tillämpas.

⁴ <https://vm.fi/sv/projekt?tunnus=VM073:00/2022>

Bestämmelser om begränsning av räntans avdragsgillhet finns i 18 a § i näringskattelagen och i 18 b § finns bestämmelser om vissa undantag från tillämpningen av 18 a §.⁵

Enligt den så kallade balansbefrielsebestämmelse som framgår av 18 b § 1 mom. 4 punkten i näringskattelagen tillämpas inte ränteavdragsbegränsningarna i 18 a §, om den skattskyldige lägger fram en utredning om att relationen mellan den skattskyldiges egna kapital och balansomslutningen enligt det revisorsgranskade och fastställda bokslutet är större än eller lika stor som motsvarande tal i fråga om den revisorsgranskade och fastställda koncernbalansräkningen vid skatteårets slut. I paragrafens 5 mom. definieras närmare den balansräkning som kan användas vid den balansjämförelse som ligger till grund för balansbefrielsen. Enligt momentet i fråga ska balansräkningen upprättas i en medlemsstat i Europeiska unionen, i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Finland har ett gällande avtal för att undvika dubbelbeskattning. Med balansräkning avses en balansräkning enligt de internationella redovisningsstandarder som avses i 7 a kap. 1 § i bokföringslagen (1336/1997), men om en balansräkning i enlighet med de internationella redovisningsstandarderna inte har upprättats, används en balansräkning i enlighet med bokföringslagstiftningen i en medlemsstat i Europeiska unionen eller i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och, om sådan saknas, en balansräkning i enlighet med motsvarande bestämmelser. I momentet krävs dessutom att relationstalen för ett enskilt bolags balansräkning och koncernbalansräkningen bygger på samma slags metod för värdering av tillgångar och skulder. I och med den ändring som trädde i kraft vid ingången av 2022 föreskrivs det därtill i 5 mom. att skulder som ingår i den koncernbalansräkning som ligger till grund för balansjämförelsen ska betraktas som poster som ingår i det egna kapitalet, om skulden har erhållits från en part som direkt eller indirekt äger minst 10 procent av den skattskyldige eller från en aktör i intressegemenskap med den skattskyldige.

Med stöd av 18 b § 1 mom. 3 punkten i näringskattelagen tillämpas inte begränsningarna i 18 a § på ränteutgifter som uppkommer för lån som används för att finansiera långsiktiga offentliga infrastrukturprojekt som avses i 4 mom. 1 punkten eller infrastruktursamfund som avses i 4 mom. 2 punkten, förutsatt att den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i Europeiska unionen. Enligt 4 mom. i samma paragraf ska vid tillämpningen av 1 mom. 3 punkten

- 1) som ett långsiktigt offentligt infrastrukturprojekt betraktas nybyggnad, ombyggnad eller anskaffning av bostäder för vilket det har erhållits lån eller räntestöd med stöd av någon av följande lagar:
 - a) lagen om räntestöd för hyresbostadslån och bostadsrättshuslån (604/2001),
 - b) aravalagen (1189/1993),
 - c) en av de lagar som anges i 2 § 1 mom. 1 punkten i aravabegränsningslagen (1190/1993),
 - d) lagen om räntestöd för hyresbostadslån (867/1980),
 - e) lagen om räntestöd för bostadsrättshuslån (1205/1993),
 - f) lagen om kortvarigt räntestöd för byggnadslån för hyreshus (574/2016),

⁵ Räntebegränsningsbestämmelsernas bakgrund och nuläge beskrivs närmare i avsnitt 2.1 i regeringens proposition RP 211/2021 rd.

- 2) som ett offentligt infrastruktursamfund betraktas
- a) ett bolag och affärsverk som direkt eller indirekt ägs helt och hållet av staten, en kommun, en samkommun, ett landskap, ett välfärdsområde eller en välfärdsammanslutning, ensam eller tillsammans, och som grundats för innehav och förvaltning av en eller flera vägar, järnvägar, spårvägar, farleder, byggnader eller permanenta konstruktioner eller lösöre med direkt anknytning till dem eller till deras användning, och som överlåter rätten att använda sin egendom till sin ägare eller dennes anknutna enhet för att användas för att sköta dennes offentliga service, och vars inkomster till väsentlig del består av inkomster av sådan överlåtelse av användningsrätt som avses i denna underpunkt eller av vederlag från ägaren,
- b) en samkommun och en välfärdssammanslutning när de äger eller förvaltar egendom som avses i underpunkt a.

2.2 EU-rätten

2.2.1 Direktivet mot skatteflykt

Direktivet mot skatteflykt är en del av EU:s åtgärder för att förhindra aggressiv skatteplanering och skatteflykt. Syftet med direktivet är ett samordnat genomförande inom EU av vissa rekommendationer som ingår i OECD:s BEPS-projekt (Base Erosion and Profit Shifting) och vissa andra åtgärder. Direktivet innehåller bestämmelser om räntebegränsning och om utflyttningsbeskattning, en allmän missbruksbestämmelse samt bestämmelser om kontrollerade utländska bolag och om hybrida mismatchningar, det vill säga så kallade hybridsituationer.⁶

Om begränsningen av ränteavdragsrätten föreskrivs i artikel 4, i vars punkt 5 a medlemsstaterna ges möjligheten att göra räntor helt avdragsgilla med stöd av ett så kallat balansjämförelsetest. Testet görs genom att jämföra koncernbolagets balansräkning med hela koncernens balansräkning. Möjligheten till undantag gäller endast skattskyldiga som ingår i en koncern för affärsredovisningsändamål. Enligt undantagsbestämmelsen är den skattskyldiges räntor helt avdragsgilla, om den skattskyldige visar att förhållandet mellan dess egna kapital och dess totala tillgångar är minst lika stort som motsvarande förhållande för koncernen. Villkoret anses vara uppfyllt, om relationstalet för den skattskyldige är upp till 2 procentenheter lägre än motsvarande tal för koncernen. Dessutom krävs det att alla tillgångar och skulder värderas enligt samma metod som i koncernbokslutet vilket upprättats i enlighet med internationella redovisningsstandarder eller det nationella finansiella redovisningssystemet i en medlemsstat. I artikel 4.5 b ges medlemsstaterna möjligheten att under vissa förutsättningar föreskriva ett större räntebelopp som avdragsgillt än vad som beräknats med stöd av huvudregeln. Undantagen i artikel 4.5 a och 4.5 b är sinsemellan alternativa regleringsmöjligheter.

Vid tillämpning av artikeln består enligt artikel 4.8 en koncern för affärsredovisningsändamål av alla subjekt som är fullt integrerade i den koncernredovisning som upprättats i enlighet med internationella redovisningsstandarder eller nationella finansiella redovisningssystem i en medlemsstat. Den skattskyldige kan ges rätt att använda koncernbokslut som upprättats enligt andra redovisningsstandarder.

⁶ Direktivets bestämmelser om ränteavdragsbegränsning beskrivs närmare också i avsnitt 2.2.1 i regeringens proposition RP 211/2021 rd och i avsnitt 2.2.1 i regeringens proposition RP 150/2018 rd.

De undantag från räntebegränsningarna som nämns i direktivet innebär regleringsoptioner som beviljats medlemsstaterna. Undantagen måste inte genomföras i den nationella lagstiftningen, varvid den nationella lagstiftningen i detta avseende är mer restriktiv än vad direktivet förutsätter. Om undantag genomförs, kan bestämmelser om dem utfärdas högst i den omfattning som direktivet medger. I enlighet med principen om en miniminivå som grundar sig på artikel 3 i direktivet kan en medlemsstat också föreskriva mer restriktivt om undantag än direktivet.

Bestämmelser om möjligheten till undantag i fråga om offentliga infrastrukturprojekt finns i artikel 4.4 b. Enligt punkten kan från tillämpningsområdet undantas även lånekostnader som uppkommit till följd av lån som används för att finansiera ett långfristigt offentligt infrastrukturprojekt där projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i unionen. Med långfristigt offentligt infrastrukturprojekt avses ett projekt som ska tillhandahålla, uppgradera, driva och/eller upprätthålla en storskalig tillgång som en medlemsstat anser vara i det allmännas intresse.

Vidare ska enligt punkt 4 tredje stycket alla inkomster från ett långfristigt offentligt infrastrukturprojekt undantas från den skattskyldiges EBITDA (earnings before interest, taxes, depreciation and amortization, på svenska vinst före räntor, skatt, av- och nedskrivningar, det vill säga rörelseresultat före avskrivningar), och inga undantagna överstigande lånekostnader får inkluderas i företagsgruppens överstigande lånekostnader gentemot en tredje part som avses i punkt 5 b.

2.2.2 EU:s regler om statligt stöd

Förutsättningar för statligt stöd

Europeiska unionens regler om statligt stöd är en del av unionens konkurrensrätt, vars syfte är att garantera jämlika konkurrensförhållanden inom hela unionen. Bestämmelser om statligt stöd finns i artiklarna 107–109 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, nedan *FEUF*. Regleringen är en viktig del av den europeiska inre marknadens funktion och syftar till att säkerställa att medlemsstaternas myndigheter inte beviljar sådana stöd som snedvrider konkurrensen och därmed inte är förenliga med den inre marknaden. Ett syfte är också att minska stödkonkurrensen mellan medlemsstaterna.

Enligt artikel 107.1 i FEUF är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. För att ett stöd ska betraktas som statligt stöd måste det samtidigt uppfylla de fyra kriterier som nämns i artikeln: stödet har beviljats ur offentliga medel, det är selektivt, det snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen och det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Statligt stöd handlar om att offentliga medel kanaliseras till företag. Begreppet statliga medel är omfattande och vilken offentlig instans som helst kan vara den som beviljar stödet. Begreppet stödmyndighet inbegriper således förutom staten dessutom bland annat lokala och regionala myndigheter, offentliga företag och sådana privata organ som staten inrättat eller tillsatt och som har inrättats för administreringen av ett visst stöd.

Stödarrangemangen för offentliga företag uppfyller inte automatiskt kriterierna för statligt stöd, om den statliga myndigheten i praktiken inte deltar i beslutsfattandet om stödarrangemangen. I Finland beviljas statligt stöd av exempelvis Business Finland, Finnvera, närings-, trafik- och

miljöcentralerna, landskapsförbunden, kommunerna och samkommunerna samt i fråga om stöd i samband med beskattning Skatteförvaltningen och Tullen.

Statligt stöd betraktas som selektivt då det bara riktar sig till en del företag, exempelvis ett visst företag eller en viss bransch. Vilken form det ekonomiska stödet har saknar betydelse. Ett statligt stöd kan vara till exempel bidrag, lån som är förmånligare än marknadspriset, garanti, kapitalinvestering eller kapitalisering som är förmånligare än marknadsvillkoren, skattefrihet, skattesänkning, skatteåterbäring, eller hyra eller försäljningspris lägre än marknadspriset på en fastighet eller ett markområde. Som statligt stöd betraktas däremot inte till exempel åtgärder som riktar sig till alla företag, såsom nedsättning av samfundsskattesatsen i beskattningen, eller användningen av offentliga medel i enlighet med marknadsvillkoren, till exempel lån eller kapitalinvestering med likadana villkor som privata kreditgivare eller investerare har.

Statens åtgärd anses snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen, om åtgärden kan medföra att mottagarens konkurrensställning förbättras jämfört med andra företag som mottagaren konkurrerar med. I praktiken anses konkurrensen bli snedvriden enligt artikel 107.1 i FEUF, om ett företag får ekonomisk fördel i en bransch som är öppen för konkurrens och i vilken det finns eller kunde finnas konkurrens. Det räcker att företaget med hjälp av stödet kan bibehålla en starkare konkurrensställning än det hade haft utan stöd. För att ett stöd ska kunna antas snedvrida konkurrensen, anses det vanligen räcka att stödet ger mottagaren en fördel genom att befria mottagaren från kostnader som denna annars skulle vara tvungen att svara för som en del av den ordinarie affärsverksamheten. Tröskeln för uppfyllandet av kriteriet om påverkan på handeln är låg. Utgångspunkten är att kriteriet uppfylls om stödmottagaren idkar ekonomisk verksamhet och fungerar på en marknad där det förekommer handel mellan medlemsstaterna. Redan då kan stödet exempelvis försvåra tillträdet till marknaden för aktörer som är etablerade i andra medlemsstater genom att upprätthålla eller öka det lokala utbudet. Definitionen av statligt stöd förutsätter heller inte att snedvridningen av konkurrensen eller påverkan på handeln är betydande eller väsentlig.

I FEUF definieras inte begreppet företag särskilt, utan begreppets innehåll har preciserats i rättspraxis genom begreppet ekonomisk verksamhet. Ekonomisk verksamhet är all verksamhet där varor och tjänster erbjuds på marknaden. Enligt Europeiska unionens domstols etablerade rättspraxis avses med företag varje enhet som bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett enhetens juridiska form, finansieringssätt och vinstsyfte. Med tanke på reglerna om statligt stöd saknar det betydelse huruvida det är fråga om ett privat företag eller ett företag i offentlig ägo. Begreppen företag och ekonomisk verksamhet ska ges vid tolkning. Även icke-vinstdrivande enheter, såsom föreningar verksamma inom tredje sektorn, kan bedriva ekonomisk verksamhet. Klassificeringen av en enhet som ett företag hänför sig alltid till en viss verksamhet; en enhet som bedriver både ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet betraktas som företag endast i fråga om den ekonomiska verksamheten. Begreppet ekonomisk verksamhet utvecklas ständigt och bedömningen av huruvida en stödmottagare bedriver ekonomisk verksamhet ska alltid göras från fall till fall.

Statligt stöd i form av skatteåtgärd

Kommissionen har utfärdat ett tillkännagivande om begreppet statligt stöd (Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, 2016/C 262/01). Enligt tillkännagivandet ska åtgärder som avviker från det allmänna skattesystemet vid bedömningen av statligt stöd bedömas bland annat på grundval av åtgärdens materiella selektivitet. Den materiella selektiviteten vid åtgärder som lindrar de

normala kostnaderna för företag bedöms genom en trestegsanalys. För det första måste referenssystemet identifieras. För det andra bör det fastställas om en viss åtgärd utgör ett undantag från det systemet. I princip är ett undantag från referenssystemet statligt stöd. Om en undantagsåtgärd dock kan motiveras av referenssystemets art och allmänna systematik, anses åtgärden inte selektiv. En undantagsåtgärd kan därvid grunda sig på exempelvis förebyggande av skatteflykt eller skattebedrägeri, särskilda redovisningskrav eller skatteneutralitet.

Skatteåtgärder som är tillgängliga för alla ekonomiska aktörer inom en medlemsstat är i princip allmänna åtgärder. Därvid är de på lika grunder tillgängliga för alla företag, och deras tillämpningsområde är inte begränsat. Med referenssystem avses en konsekvent uppsättning regler som på grundval av objektiva kriterier gäller för alla företag som omfattas av systemets tillämpningsområde. Vad gäller skatter grundar sig referenssystemets struktur på bland annat beskattningsunderlaget och skattesatserna. En åtgärd som avviker från referenssystemet är selektiv, om den gynnar vissa företag eller produktionen av vissa varor som befinner sig i en jämförbar rättslig och faktisk situation.

Kommissionens behörighet

Syftet med övervakningen av statligt stöd är att säkerställa att de myndigheter som beviljar stöd tillämpar rätt förfarande då de beviljar stödordningar och individuella stöd utanför stödordning samt att de säkerställer att kriterierna för att stödet ska vara godtagbart uppfylls. EU:s regler om statligt stöd hör till kommissionens behörighet. Kommissionen har exklusiv behörighet att avgöra huruvida ett stöd är förenligt med den inre marknaden.

I regel kan en stödåtgärd inte tas i bruk förrän kommissionen har godkänt stödsystemet. Det finns dock betydande undantag från skyldigheten att göra förhandsanmälan. Skyldighet att göra förhandsanmälan föreligger exempelvis inte då stödet beviljas som stöd av mindre betydelse, det vill säga som så kallat de minimis-stöd (kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013), som stöd av mindre betydelse som beviljas företag som tillhandahåller tjänster av allmänt ekonomiskt intresse (kommissionens förordning (EU) nr 360/2012), eller som stöd enligt kommissionens beslut 2012/21/EU om tillämpningen av artikel 106.2 i FEUF på statligt stöd i form av ersättning för allmännyttiga tjänster som beviljas vissa företag som fått i uppdrag att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse (services of general economic interest, SGEI), det vill säga kommissionens så kallade SGEI-beslut.

Den myndighet som beviljar stödet är själv ansvarig för att bedöma huruvida åtgärden inbegriper stöd enligt EU:s regler om statligt stöd. Om det är fråga om statligt stöd, ska myndigheten innan stödet verkställs utreda huruvida det finns en grund för att stödet är godtagbart och vid behov iaktta det anmälningförfarande som lämpar sig för åtgärden. I synnerhet när det gäller omfattande stödordningar och stora enskilda stöd ska myndigheten göra en förhandsanmälan om stödet till kommissionen. Om stödet beviljas från en lagstadgad stödordning, görs bedömningen av stödordningens överensstämmelse med reglerna om statligt stöd av det berörda ministeriet och detta beskrivs i regeringens proposition om stödordningen. Härvid sörjer det behöriga ministeriet även för att förfaranden enligt reglerna om statligt stöd iakttas och att behövliga anmälningar upprättas.

Om myndigheten för ekonomisk verksamhet beviljar stöd som uppfyller kraven i artikel 107.1 i FEUF och inte iakttar bestämmelserna om förfarande och godtagbarhet i reglerna om statligt stöd, är det statliga stödet i princip olagligt och det kan bli nödvändigt att av företaget återkräva stödet jämte ränta. Härvid återkrävs det beviljade stödet jämte ränta av de företag som fått stödet.

Statligt stöd för tjänster av allmänt ekonomiskt intresse (SGEI)

Stödet för tjänster av allmänt ekonomiskt intresse utgör en kompensation för den skyldighet att tillhandahålla offentliga tjänster som företaget fullgör. Sådant stöd är inte förbjudet statligt stöd. När det gäller tjänster av allmänt ekonomiskt intresse är det fråga om verksamhet som kan anses mycket viktig för medborgarna och som inte skulle tillhandahållas eller som skulle tillhandahållas annorlunda utan offentligt stöd. Stöd som med statsmedel betalas till ett företag för att fullgöra en i lag exakt föreskriven skyldighet att tillhandahålla en allmännyttig tjänst utgör inte förbjudet statligt stöd. Grunderna för hur stödet bestäms ska fastställas på förhand i lagstiftningen, och stödet får inte överskrida de kostnader som uppkommer i samband med fullgörandet av skyldigheten att tillhandahålla tjänsten.

Bestämmelser om villkoren för stöd som gäller det allmänna ekonomiska intresset finns i kommissionens beslut 2012/21/EU om tillämpningen av artikel 106.2 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på statligt stöd i form av ersättning för allmännyttiga tjänster som beviljas vissa företag som fått i uppdrag att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse. Med företag avses i reglerna om statligt stöd alla enheter som bedriver ekonomisk verksamhet.

Stöd som gäller det allmänna ekonomiska intresset omfattas enligt kommissionens ovannämnda beslut av ett efteranmälningsförfarande på så sätt att de stöd som är i bruk i medlemsstaten rapporteras till kommissionen vartannat år i efterhand. Medlemsstaternas myndigheter har ett relativt stort handlingsutrymme i fråga om vilka tjänster de betraktar som tjänster av allmänt ekonomiskt intresse. Kommissionen och unionens domstolar övervakar dock att medlemsstaterna inte fastställer tjänster av allmänt ekonomiskt intresse uppenbart felaktigt. Som en del av övervakningen av reglerna om statligt stöd publicerar kommissionen på sin webbplats de rapporter som medlemsstaterna vartannat år lägger fram om de stöd för tjänster av allmänt ekonomiskt intresse som betalats under perioden i fråga.

2.3 Rätts- och beskattningspraxis

Rättspraxis rörande tillämpningen av ränteavdragsbegränsningen har utformats i någon mån, eftersom bestämmelsen har tillämpats redan från och med skatteåret 2014. Någon rätts- eller beskattningspraxis rörande de ändringar som trädde i kraft vid ingången av 2022 har ännu inte etablerats. Rätts- och beskattningspraxis rörande tillämpningen av balansbefrielsen beskrivs närmare i regeringens proposition RP 211/2021 rd⁷. I flera fall som rört balansbefrielse har frågan varit huruvida en balansräkning ska anses utgöra koncernbalansräkning för hela koncernen på det sätt som bestämmelsen förutsätter, eller huruvida det är fråga om en underkoncerns balansräkning.

Betydelsen av befrielsen som grundar sig på balansjämförelse under de senaste åren kan granskas utifrån beskattningsuppgifterna. På skattedeklarationsblankett 81 deklarerar bolaget netto-ränteutgifterna under skatteåret och den avdragsgilla andelen av dem, om bolagets nettoränteutgifter överstiger 500 000 euro och bolaget inte är ett fristående företag eller ett finansiellt företag. Vid beredningen av denna proposition är de senaste tillgängliga uppgifterna om slutförd beskattning från skatteåret 2020. Eftersom det är fråga om uppgifter som kunderna deklarerat, är informationen osäker. Uppgifterna har samlats in från elektroniska skattedeklarationsblanketter och antalet bolag som yrkat balansbefrielse har för 2019–2020 preciserats med uppgifter

⁷ I regeringens proposition 211/2021 rd redogörs för följande fall: CSN:2014/10, HFD:2015:11, HFD 24.6.2015/1784, HFD:2018:2 (CSN:2017/17), CSN:2017/42, CSN:2019/19, HFD:2020:47, HFD:2021:123 och HFD:2021:124.

från Skatteförvaltningen. Dessutom bör det noteras att uppgifterna för 2017–2018 inte är jämförbara med uppgifterna för 2019–2020 på grund av att regleringen förändrats.

Tabell 1. Deklarerade nettoränteutgifter skatteåren 2017–2018

Skatteår	2017	2018
Antal bolag som fyllt i blankett 81	530	551
Icke avdragsgilla nettoränteutgifter under skatteåret vilka deklarerats med blankett 81, miljoner euro	308	493
Antal bolag som yrkat på balansbefrielse med blankett 81	78	58

Tabell 2. Deklarerade nettoränteutgifter skatteåren 2019–2020

Skatteår	2019	2020
Antal bolag som fyllt i blankett 81	827	899
Icke avdragsgilla nettoränteutgifter under skatteåret vilka deklarerats med blankett 81, miljoner euro	974	903
Antal bolag som yrkat på balansbefrielse med blankett 81	64*	70*

* Elektronisk information kompletterad med uppgifter från Skatteförvaltningen.

De uppgifter om icke avdragsgilla nettoränteutgifter som de bolag som yrkat på balansbefrielse deklarerat med blankett 81 är inte exakta, varför de inte presenteras separat i tabellerna ovan. Genom att i stället använda uppgifterna i samfundens skattedeklaration 6B kan man uppskatta att de icke avdragsgilla nettoränteutgifterna för bolag som yrkat på balansbefrielse år 2019 skulle ha uppgått till cirka 180 miljoner euro, om balansbefrielsen inte hade tillämpats. År 2020 är motsvarande siffra cirka 217 miljoner euro.

Dessutom kan man utifrån högsta förvaltningsdomstolens färskas rättspraxis (HFD:2021:123 och HFD:2021:124) och Skatteförvaltningens uppgifter uppskatta att balansbefrielsen utöver vad som uppskattats ovan skulle komma att omfatta ränteutgifter till ett belopp av cirka 50–60 miljoner euro per år, delvis även retroaktivt.

Av de 70 företag som 2020 yrkat på balansbefrielse uppskattas 21 vara i utländsk ägo. Antalet företag som ägs av kapitalplacerare uppskattas vara 20.

2.4 Bedömning av nuläget i fråga om balansbefrielsen

Syftet med denna regeringsproposition är att komplettera de ytterligare villkor för tillämpning av balansbefrielsebestämmelsen som föreslogs i RP 211/2021 rd och sattes i kraft genom ändringslagen 1251/2021. Liksom konstateras i motiveringen till RP 211/2021 rd är föremålet för granskningen i dessa två regeringspropositioner det på balansjämförelse grundade undantaget från tillämpningen av bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning och i synnerhet på vilket sätt detta undantag kan utnyttjas i olika strukturer för kapitalinvestering och fondstrukturer.

Utmaningen med balanstestet har varit att bestämmelsen upplevts vara behövlig för näringslivet, men samtidigt också kunnat tillämpas på fall med betydande lånefinansierad hävstång. I många fall har det varit fråga om situationer där som ägare och bakom kapitalet står olika slags fondstrukturer.

Syftet med bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning är att trygga skattebasen. Bestämmelsen om balansbefrielse är ett undantag från detta, som gör det möjligt att dra av ränteutgifterna helt och hållet, trots att de enligt huvudregeln omfattas av begränsningen. Bestämmelsen om balansbefrielse togs ursprungligen in som en del av bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning för att den nya skärpningen av företagsbeskattningen, vars verkningar ännu var okända, också skulle lämna rum för flexibilitet. Målet för bestämmelsen var bland annat att lindra den nya begränsningens effekter på den centraliserade koncernfinansieringen (RP 146/2012 rd). I samband med ändringen 2019 gjordes bedömningen att det i rättspraxis visat sig besvärligt att tillämpa balansbefrielsebestämmelsen särskilt vid ägarstrukturer med fonder, och att balansbefrielsebestämmelsen kunnat leda till exceptionella situationer som inte motsvarar syftet med bestämmelsen, då den skattskyldige till exempel ägs av en fond. Å andra sidan hänvisades även till högsta förvaltningsdomstolens avgöranden i fråga om fondstrukturer, vilka gjort tolkningspraxis klarare (RP 150/2018 rd).

I färsk rättspraxis har det ansetts att vid bedömningen av på vilken nivå den koncernbalansräkning som ligger till grund för balansjämförelsen ska upprättas, ska uppkomsten av bestämmande inflytande bedömas i enlighet med internationella redovisningsstandarder eller den nationella bokföringslagstiftningen. Således saknar det betydelse huruvida bolagen är i koncerngemenskap med varandra på det sätt som avses i 18 a § 6 mom. i näringskattelagen, och därigenom saknar också bestämmelserna i 31 § 2 mom. i beskattningsförfarandelagen betydelse i detta avseende. Med beaktande av denna rättspraxis är det sannolikt att de situationer blir vanligare där fonder i bolagets ägandekedja inte har sådant bestämmande inflytande som skulle hindra balansjämförelse. Det är således möjligt att man i olika fondstrukturer oftare än nu kan föra inkomster ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna genom att utnyttja balansbefrielse.

Fallen är dock individuella och det är svårt att förutse nya tolkningssituationer. Det är också möjligt att granska balansbefrielsebestämmelsen med avseende på huruvida kriterierna för koncernbalansräkningar som duger som grund för balansjämförelse behöver preciseras i övrigt. Högsta förvaltningsdomstolens färsk avgörande HFD:2021:124 kan dock bedömas ha bidragit till att klargöra situationen. I sitt avgörande ansåg högsta förvaltningsdomstolen att en koncernbalansräkning som upprättats enbart för balansjämförelse inte kunde anses tillräcklig, utan att den koncernbalansräkning som läggs till grund för balansjämförelsen ska vara den koncernbalansräkning som ingår i det fastställda koncernbokslutet.

Man kan också separat granska situationer där en ägare inte har bestämmande inflytande i bolaget, utan där exempelvis en fond eller annan aktör äger en mindre andel och finansierar koncernen med främmande kapital. En sådan situation kan uppstå exempelvis då två fonder äger en underlydande koncern med jämnstora andelar och ingendera heller i övrigt anses ha bestämmande inflytande.

Om balansjämförelse mellan koncernens moderbolags koncernbokslut och ett koncernbolags bokslut medger befrielse från bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning, kan också ränteutgifter som betalats till en aktör som äger en mindre del dras av helt och hållet. Då erhålls ränteavdragsförmånen också i andra situationer än de som ursprungligen avsetts. Detta framhävs i situationer där man har utnyttjat betydande finansiell hävstång. I sådana fall är det typiskt att olika slags finansieringsstrukturer står bakom ägandet och kapitalet. Till exempel i Tyskland

tillämpas en bestämmelse enligt vilken möjligheten till balansbefrielse går förlorad då ett koncernbolag fått lån från ett bolag i intressegemenskap och låneräntorna överstiger 10 procent av gäldenärens ränteutgifter.

Genom den ändringslag om ändring av 18 a och 18 b § i näringskattelagen som trädde i kraft vid ingången av 2022 skärptes tillämpningsvillkoren för balansbefrielsen i syfte att trygga skattebasen. Till lagen fogades krav på revision av de balansräkningar som ska jämföras samt krav på att lån från en aktör med en betydande ägarandel ska betraktas som eget kapital vid jämförelsen. Som betydande innehav betraktas 10 procent. Också indirekt ägande beaktas och ägande kan uppkomma även via en aktör i intressegemenskap. Syftet med reformen var uttryckligen att trygga skattebasen, i det att den begränsar möjligheterna att med hjälp av balansbefrielsen föra inkomst ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna i strukturer för kapitalinvestering och andra motsvarande strukturer. Emellertid, liksom framfördes i remissyttrandena vid beredningen av RP 211/2021 rd, uppfyller den skärpning som reformen innebär inte nödvändigtvis alldeles effektivt de mål som ställts upp för den.⁸ Skärpningen är endast tillämplig i situationer där ett innehav på minst 10 procent uppnås, och också då kan balansbefrielse erhållas, om balansjämförelsen trots allt vidare visar att förhållandet mellan den skattskyldiges egna kapital och balansomslutningen är större eller lika stort som motsvarande relationstal för koncernbalansräkningens del.

Redan tidigare i samband med beredningen av RP 211/2021 rd bedömdes att det var omöjligt att exakt specificera vilka företag som den skärpning som skulle komma att träda i kraft vid ingången av 2022 skulle komma att rikta sig mot. I synnerhet orsakades osäkerhet av att det inte varit möjligt att ta i beaktande olika finansieringsarrangemang, såsom ägarstrukturer i flera steg, finansieringsarrangemang i flera faser, olika sätt att använda finansiella instrument i form av eget och främmande kapital eller användning av så kallade hybridlån.

I remissyttrandena rörande RP 211/2021 rd framfördes att koncernbalansräkningens eget kapital i relation till balansomslutningen redan i utgångsläget kan vara betydligt lägre än motsvarande tal för ett enskilt bolag, varvid ändringen i fråga om det att lån från en aktör med en betydande ägarandel ska ses som eget kapital inte inverkar på balansbefrielsens tillämplighet. Dessutom framfördes i remissyttrandena att regleringslösningen kan kringgå genom olika åtgärder för att ändra kapitalstrukturen och att den inte på något sätt ingriper i räntenivån på delägarlån, samt att fastän det är möjligt att ingripa i räntenivån på delägarlån, exempelvis genom att använda rättelse av internprissättning eller en allmän skatteflyktsbestämmelse, är det vanskligt att påvisa att en räntenivå är ogrundat hög. Vidare vore det nu föreslagna räntebeloppsrelaterade tilläggs-villkoret för tillämpning av balansbefrielsen ett ändamålsenligt sätt att, utöver att komplettera det vid ingången av 2022 ikraftträdde kravet på att korrigerad soliditet ska användas vid balansjämförelsen, även förebygga att inkomster förs ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna genom att man utnyttjar balansbefrielsen genom att man betalar avsevärda räntor till en aktör med en betydande ägarandel.

2.5 Utredning av effektiviteten hos de ändringar som trädde i kraft vid ingången av 2022

I enlighet med vad som sägs i regeringens proposition RP 211/2021 rd och i finansutskottets betänkande FiUB 32/2021 rd har i samband med beredningen av denna proposition bedömts effektiviteten av de ändringar som trädde i kraft vid ingången av 2022 när det gäller att förhindra

⁸ Remissyttrandena som lämnats om RP 211/2021 rd finns tillgängliga på statsrådets webbplats under projektnummer VM027:00/2021: <https://vm.fi/sv/projekt?tunnus=VM027:00/2021>

att inkomster förs ut ur Finland genom utnyttjande av balansbefrielsen särskilt i strukturer för kapitalinvestering och andra motsvarande strukturer.

Bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning och de därmed sammanhängande bestämmelserna om balansbefrielse utgör en komplicerad helhet, varför en förutsättning för en heltäckande bedömning är man får tillräcklig information. Verkningsfullheten hos de åtstramningar som trädde i kraft vid ingången av året är svår att bedöma på förhand, eftersom bestämmelsernas slutliga inverkan på användningen av balansbefrielsen kan bedömas tidigast vid utgången av 2023, när beskattningen för 2022 har slutförts och beskattningsuppgifterna finns tillgängliga.

Det bör också noteras att förutsättningarna för balansbefrielse avgörs enligt situationen vid utgången av skatteåret, vilket i praktiken motsvarar tidpunkten för räkenskapsperiodens utgång. För närvarande finns det ännu inte någon information om företagens balansstruktur vid utgången av skatteåret 2022, då de nya bestämmelserna tillämpas för första gången. Det går inte heller att veta vilka företag som kommer att yrka på balansbefrielse i beskattningen för 2022. Vilka och hur många företag som yrkar på balansbefrielse varierar från år till år. Exempelvis var år 2020 cirka 30 av de 73 företag som yrkade på balansbefrielse sådana som inte yrkat på balansbefrielse 2019. Största delen av balansbefrielsernas inverkan på skatteintäkterna hänför sig till ett mycket litet antal företag vars ekonomiska situation kan variera från år till år, vilket också försvårar granskningen av effekterna av ändringar som görs i balansbefrielsen.

Vid den granskning och bedömning som gjorts i samband med beredningen av propositionen, varvid bland annat offentliga bokslutsuppgifter använts, har inte entydigt kunnat visas hur väl de ändringar som trädde i kraft vid årsskiftet motsvarar målet att förebygga att inkomster förs utom räckhåll för Finlands beskattningsrätt genom utnyttjande av balansbefrielsen. Utifrån granskningen verkar det som om somliga skattskyldiga med kapitalinvesteringsbakgrund kunde omfattas av den begränsning som trädde i kraft vid årsskiftet, men andra inte. På grund av de delvis bristfälliga uppgifterna har det dock rätt så pass stor osäkerhet i frågan att det inte varit möjligt att dra några egentliga slutsatser om bestämmelsernas effektivitet eller ineffektivitet.

2.6 Bedömning av nuläget i fråga om infrastrukturundantaget

Med undantag för bostadsbyggande kan det gällande infrastrukturundantaget inte tillämpas på andra samfund än sådana som helt och hållet ägs av offentliga samfund. Av denna anledning omfattas till exempel infrastrukturprojekt som genomförs som livscykelprojekt eller som gemensamma projekt för offentliga samfund och den privata sektorn inte av infrastrukturundantaget. Därför är de finansiella utgifterna för sådana projekt i praktiken större än för alternativ helt och hållet i offentlig ägo, vilket i sin tur vid planeringen av nya projekt antingen leder till att alternativ helt eller delvis i privat ägo förbigås, trots att de annars vore motiverade, eller i varje fall till att de totala projektkostnaderna ökar.

I samband med beredningen av ärendet har det förts flera förhandlingar med kommissionen för att säkerställa att de ändringar som föreslås i bestämmelserna rörande långsiktiga infrastrukturprojekt är godtagbara med tanke på direktivet mot skatteflykt och Europeiska unionens regler om statligt stöd. Utöver den ändring som nu föreslås i bestämmelserna rörande långsiktiga infrastrukturprojekt har med kommissionen också förts diskussioner om att utvidga undantaget till att omfatta så kallade Mankala-bolags kraftverksprojekt för byggande och drift av kärnkraftverk. Utifrån de diskussioner som förts med kommissionen har emellertid konstaterats att införandet av undantag från ränteavdragsbegränsningen i fråga om Mankala-bolag fortfarande är förenat med avsevärda utmaningar med avseende på EU:s regler om statligt stöd. Av denna anledning och för att säkerställa att de mål att minimera riskerna för skattekringgående som

anges i direktivet mot skatteflykt uppnås bör utredningen av ärendet fortsätta, och några ändringar i anslutning till detta föreslås inte i detta sammanhang.

3 Målsättning

Liksom med RP 211/2021 rd är syftet med även denna proposition att begränsa möjligheterna att föra inkomst ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna genom utnyttjande av ränteavdragsbegränsningsregleringens undantag grundat på balansjämförelse i strukturer för kapitalinvestering och andra motsvarande strukturer. Syftet är att komplettera de ändringar som trädde i kraft vid ingången av 2022 och därigenom effektivare än tidigare begränsa inkomstöverföringen. Enligt regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering är det särskilt viktigt att stärka skatteunderlaget i en global ekonomi där penningströmmar överskrider de nationella gränserna. Ett starkt skatteunderlag möjliggör också låga skattesatser och en rättvis beskattning, vilket främjar företagsverksamhet, sysselsättning, tillväxt och välfärd. Propositionen genomför skrivningen i regeringsprogrammets bilaga 5 ”Åtgärder mot internationellt kringgående av skatt och aggressiv skatteplanering” om utvärdering av huruvida det gällande regelverket om begränsning av ränteavdrag och kringgående av skatt är en tillräckligt effektiv metod för att förhindra att beskattningsbar inkomst förs ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna, exempelvis i strukturer för kapitalinvestering.

I fråga om långsiktiga offentliga infrastrukturprojekt är syftet med propositionen att den allmänna bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning i fortsättningen inte ska tillämpas på infrastrukturprojekt som beställts av offentliga samfund och som genomförs av helt eller delvis privatägda samfund, så att den skattebörda som tillämpningen av ränteavdragsbegränsningen eventuellt medför inte ska riktas mot genomförandet av samhällsviktiga infrastrukturprojekt finansierade med skattemedel. Räntor som sådana samfund betalat till sina egna intressegemenskapsföretag omfattas dock enligt förslaget av ränteavdragsbegränsningen, och undantaget gäller enligt förslaget endast räntor som betalats till tredje parter och till eventuella intressegemenskapsföretag till ägare som är offentliga samfund.

4 Förslagen och deras konsekvenser

4.1 De viktigaste förslagen

I propositionen föreslås det att utnyttjandet av balansbefrielsen ska begränsas inte bara på grundval av de ändringar som trädde i kraft vid ingången av 2022 utan också på grundval av räntebeloppet. Som ett ytterligare villkor föreslås att balansbefrielsebestämmelsen inte alls tillämpas, om beloppet av de räntor som enligt koncernbokslutet betalats till aktörer med en betydande ägarandel i koncernen är minst 20 procent av alla de räntor som betalats till aktörer utanför koncernen.

Enligt nu gällande lag förutsätter balansbefrielse en utredning om att relationen mellan den skattskyldiges egna kapital och balansomslutningen enligt det revisorsgranskade och fastställda bokslutet är större än eller lika stor som motsvarande tal i fråga om den revisorsgranskade och fastställda koncernbalansräkningen vid skatteårets slut. Vid balansjämförelse hänförs i koncernbalansräkningen en skuld som tagits upp av en betydande andelsägare till det egna kapitalet. Dessutom föreslås nu som ett nytt villkor att också beloppet av betalda räntor granskas. Den bestämmelse som nu föreslås tillämpas dock enligt förslaget självständigt, och koncernbokslutet korrigeras heller inte på det sätt som med tanke på ränteberäkning avses i sista meningen i 18 b § 5 mom. i näringskattelagen. Om beloppet av de räntor som betalats till betydande ägare är minst 20 procent av alla de räntor som betalats till aktörer utanför koncernen, kan balansbefrielsen enligt förslaget inte utnyttjas. Villkoret rörande räntornas belopp tillämpas enligt förslaget

parallellt med villkoren rörande balansjämförelse på så sätt att fastän de övriga villkoren för balansbefrielse vore uppfyllda kan balansbefrielsen likväl inte alls kan utnyttjas, om det proportionella beloppet av de räntor som betalats till betydande ägare överskrider.

I propositionen föreslås att det till 18 b § i näringskattelagen fogas ett nytt 7 mom. där det föreskrivs om villkoren för att ett helt eller delvis privatägt samfund, som genomför ett långsiktigt offentligt infrastrukturprojekt som beställts av ett offentligt samfund, ska få dra av sina annars icke avdragsgilla nettoränteutgifter. Interna nettoränteutgifter inom ett sådant samfunds koncern och andra nettoränteutgifter till intressegemenskapsägare omfattas dock enligt förslaget fortfarande av ränteavdragsbegränsningarna, och undantaget gäller enligt förslaget endast nettoränteutgifter till tredje parter och till ägare som är offentliga samfund eller till dessas koncernföretag. Den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster ska enligt förslaget finnas i Europeiska unionen i enlighet med kraven i direktivet mot skatteflykt. Det föreslås att bestämmelserna ska tillämpas retroaktivt från skatteåret 2019, eftersom avsikten var att undantaget skulle träda i kraft redan vid ingången av 2019, men processen fördröjdes till följd av de förhandlingar om statligt stöd som fördes med kommissionen. Bolag som omfattas av undantaget kan begära omprövning för åren 2019–2022. Tidsfristen för rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel med avseende på skatteåret 2019 löper ut den 2 januari 2023, det vill säga dagen efter den dag då lagen föreslås träda i kraft. De berörda bolagen har kontaktats vid beredningen av propositionen, och bolagen är således medvetna om den mycket korta tidsfristen.

4.2 De huvudsakliga konsekvenserna

4.2.1 Ekonomiska konsekvenser

De ekonomiska konsekvenserna av de ändringar som föreslogs i punkt 4.2.1 i RP 211/2021 rd i fråga om balansbefrielsen uppskattades till cirka 18 miljoner euro på årsnivå. Uppskattningen var dock förenad med betydande osäkerhet till följd av brist på information, och uppskattningen av skatteintäkterna i euro gjordes utifrån vissa antaganden, vilka under de kommande åren inte nödvändigtvis längre kommer att förverkligas. I synnerhet kunde inte i konsekvensbedömningen beaktas olika finansieringsarrangemang, såsom ägarstrukturer i flera steg, finansieringsarrangemang i flera faser, olika sätt att använda finansiella instrument i form av eget och främmande kapital eller användning av så kallad hybridfinansiering, vilka kunde påverka tillämpligheten av den föreslagna ändringen.

Uppskattningen grundade sig dessutom på grova uppskattningar, gjorda under vissa antaganden, av vilken del av de skattskyldiga, som tidigare år 2019 yrkat på balansbefrielse, som skulle falla utanför befrielserns tillämpningsområde i och med införandet av de nya bestämmelserna.

Syftet med den nu föreslagna ytterligare åtstramningen av balansbefrielsen är att säkerställa och effektivisera verkställandet av bestämmelserna enligt RP 211/2021 rd. Denna ändring bedöms således inte få någon självständig inverkan på skatteintäkterna.

För närvarande pågår fyra offentliga infrastrukturprojekt enligt livscykelmodellen, varav tre är motorvägar och ett är ett skol- och daghemsbyggsprojekt. Den föreslagna nya regleringen gäller således i det första skedet endast de fyra bolag som genomför dessa projekt. Under de kommande åren kommer emellertid offentliga infrastrukturprojekt att genomföras, där ett av de möjliga alternativen för genomförandet enligt preliminär bedömning är ett projektbolag som samägs av offentliga samfund och privata aktörer. Ett sådant projektbolag kommer enligt förslaget också att omfattas av den föreslagna lagstiftningen, liksom även projektbolag för sådana livscykelprojekt som eventuellt kommer att genomföras i framtiden.

Utifrån kända projekt kan man uppskatta att den minskningseffekt som ändringen i fråga om infrastrukturprojekt får på inflödet av samfundsskatt är liten, på årsnivå under en halv miljon euro. På grund av de föreslagna övergångsbestämmelserna kan de bolag som omfattas av regleringen under skatteåren 2019–2022 dra av räntor som inte tidigare kunnat dras av till ett sammanlagt belopp av cirka 7,5 miljoner euro, varvid inflödet av samfundsskatt för 2023 minskar med cirka 1,5 miljoner euro på grund av övergångsbestämmelserna.

4.2.2 Konsekvenser för de skattskyldiga

På motsvarande sätt som bedömdes vara fallet i beredningen av RP 211/2021 rd riktar sig också den nu föreslagna tilläggsbegränsningen i fråga om balansbefrielse i synnerhet mot de koncerner som har omfattats av balansbefrielsen och som dessutom har finansiering i form av främmande kapital från ägarna. Ändringen har bedömts gälla i synnerhet koncerner med kapital- och fondinvesteringar som ägare. Eftersom granskningen med tanke på tilläggsvillkoret uttryckligen omfattar de räntor som betalats till aktörer utanför koncernen, bedöms tilläggsvillkoret inte inverka negativt på ändamålsenligt bruk av centraliserad koncernfinansiering.

Eftersom ändringen begränsar avdragen för ränteutgifter jämfört med nuläget, kan förslaget i någon mån bedömas förhindra skatteplanering med hjälp av ränteavdrag och högräntelån. Dessutom bedöms ändringen förebygga att dessa metoder används som verktyg för skatteplanering även i framtiden. Å andra sidan kan ändringen också bedömas leda till anpassningsarrangemang i koncerner, till exempel ändringar i koncernernas finansiella struktur och skatteplanering.

Risken att ränteavdragsbegränsningen leder till negativa konsekvenser vad gäller investeringar ökar något jämfört med nuläget. Särskilt avkastningskravet på investeringar som finansierats genom lån som upptagits hos kapitalplacerare och fondplacerare ökar i de situationer där balansbefrielsen inte längre kan utnyttjas. Under rådande förhållanden med låga räntenivåer realiserar de risker för negativa investeringskonsekvenser som den föreslagna begränsningen medför sannolikt endast till vissa delar, men situationen kan förändras om räntenivåerna för företagslån stiger.

De föreslagna ändringarna komplicerar den nuvarande regleringen och ökar de skattskyldigas skyldighet att utreda huruvida villkoren för balansbefrielse uppfylls. Förslaget bedöms öka den skattskyldiges administrativa börda.

Undantaget i fråga om infrastrukturprojekt inverkar närmast på projektkostnaderna för offentliga samfund och har inte någon nämnvärd inverkan på skattskyldiga projektbolags verksamhet.

4.2.3 Konsekvenser för myndigheterna

Vad gäller balansbefrielsen bedöms de föreslagna ändringarna öka Skatteförvaltningens administrativa kostnader. Ändringarna komplicerar den nuvarande räntebegränsningsbestämmelsen och bedöms öka Skatteförvaltningens administrativa arbete. Redan i dagsläget är räntebegränsningsbestämmelsen förknippad med frågor som lämnar rum för tolkning, i synnerhet vad gäller fondstrukturer. De föreslagna bestämmelserna bedöms ge upphov till nya slags tolkningsfrågor.

De föreslagna ändringarna påverkar bland annat Skatteförvaltningens skattedeklarationsblanketter, anvisningar, skattekontroll och datasystem.

5 Alternativa handlingsvägar

5.1 Handlingsalternativen och deras konsekvenser

Slopande av balansbefrielsen

I en del av remissyttrandena över RP 211/2021 rd föreslogs det att undantaget i fråga om balansbefrielse skulle slopas helt, eftersom undantaget ansågs möjliggöra skatteflykt och förande av inkomst ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna. Rängebegränsningsregleringen utgör en relativt komplicerad helhet och de ändringar som trädde i kraft vid ingången av 2022 samt det nu föreslagna tilläggsvillkoret för tillämpning av balansbefrielse gör regleringshelheten ännu mer komplicerad. Det kan också hävdas att det är möjligt att kringgå de nya tilläggsvillkoren bland annat genom att omorganisera ägarstrukturerna eller på något annat sätt, varvid också tilläggsvillkoren förlorar sin effekt och utnyttjandet av balansbefrielsen som ett verktyg för aggressiv skatteplanering fortsätter. Också finansutskottet har i samband med behandlingen av RP 211/2021 rd i sitt betänkande FiUB 32/2021 rd konstaterat att det anser det nödvändigt att utreda vilken inverkan ett slopande av bestämmelsen om balansbefrielse (i betänkandet ”befrielse från balansräkningen”) skulle ha på skatteintäkterna och näringslivet.

För bibehållande av balansbefrielsen talar å andra sidan talar i synnerhet tryggheten av centraliserad koncernfinansiering i inhemska situationer där det är fråga om en reell affärsmässig koncern och inte om en skatteflyktssituation. Balansbefrielsen har varit en del av vårt skattesystem ända sedan 2014, då det beslutades att bestämmelsen nationellt tas in i näringskattelagen. År 2018 skärptes rängebegränsningsbestämmelserna för att uppfylla kraven i direktivet mot skatteflykt, men undantaget i fråga om balansbefrielse bibehölls i lagen. Undantaget från rängebegränsningarna i fråga om balansbefrielse är också enligt EU-rätten en godkänd och direktivenlig regleringsoption, och något slags balansbefrielsebestämmelse som direktivet möjliggör tillämpas förutom i Finland i 13 andra EU-medlemsstater samt även i Norge och Storbritannien. Finlands linje att bibehålla balansbefrielsebestämmelsen som en del av rängebegränsningsregleringen är alltså också internationellt sett konkurrenskraftig. I samband med lagändringarna 2018 föreslogs det i det propositionsutkast som sändes på remiss⁹ att balansbefrielsen skulle slopas, varvid slopandet mötte vittomfattande motstånd. I den slutliga regeringspropositionen omarbetades förslaget så att balansbefrielsen lämnades kvar i näringskattelagen och bestämmelsen om befrielsen harmoniserades med direktivets krav.

Med tanke på principerna om kontinuitet och rättssäkerhet kan det inte anses motiverat att slopa balansbefrielsen nu i samband med denna proposition, i synnerhet då den föregående ändringen av villkoren för tillämpning av befrielsebestämmelsen först nyligen har trätt i kraft. Därför föreslås nu endast som ett tillskott till ändringarna enligt RP 211/2021 rd ett tilläggsvillkor, vilket kompletterar de tidigare ändringarna och följer den etablerade linjen att balansbefrielse tillämpas.

Infrastrukturundantaget

Den utvidgning av infrastrukturundantaget som nu föreslås är resultatet av mångåriga förhandlingar med kommissionen, och också det enda kända alternativet förenligt med EU:s regler om statligt stöd. Alternativet vore sålunda närmast att inte utvidga undantaget till samfund i privat

⁹ Utkastet till regeringsproposition samt remissyttrandena finns tillgängliga under projektnummer VM169/2017 på statsrådets webbplats på adressen <https://vm.fi/sv/projekt?tunnus=VM169:00/2017>

ägo, vilket opå kallat skulle försätta livscykelprojekt samt offentliga samfunds och privata aktörers gemensamma projekt i en mer ofördelaktig ställning än projekt i enbart offentlig ägo.

5.2 Lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet

Räntebegränsningsbestämmelserna har under de senaste åren harmoniserats i olika stater med anledning av OECD:s BEPS-rekommendationer och EU:s direktiv mot skatteflykt. Enligt tillgängliga uppgifter tillämpar 11 EU-medlemsstater något slags balansbefrielserelaterat undantag från räntebegränsningsreglerna, medan det i 16 medlemsstater inte finns något som helst balansbefrielserelaterat undantag. Utöver EU-medlemsstaterna finns det i Norge och i Storbritannien bestämmelser som liknar den balansbefrielse som direktivet möjliggör. EU-medlemsstater där ingetdera av de undantag som baserar sig på balansjämförelse har införts är bland annat Sverige, Nederländerna och Italien.

Vissa länders räntebegränsningslagstiftning, särskilt vad gäller balansbefrielse, har behandlats närmare i RP 211/2021 rd. För att ge en helhetsbild tar man i jämförelsen delvis upp också andra regleringslösningar i olika länder i fråga om räntebegränsningar, i synnerhet införandet av de regleringsoptioner som finns i direktivet mot skatteflykt.

Nedan redogörs närmare för den reglering som tillämpas i Tyskland, vilken motsvarar det nu föreslagna räntebeloppsrelaterade tilläggsvillkoret för tillämpning av balansbefrielsen. Dessutom finns det i andra EU-länder, såsom Frankrike, också särskilda underkapitaliseringsbestämmelser som gör det möjligt att genom lagstiftning ingripa i räntenivån.

5.2.1 Tyskland

I Tyskland infördes en allmän ränteavdragsbegränsning i stället för de tidigare underkapitaliseringsbestämmelserna redan i början av 2008. Enligt den omarbetade bestämmelsen är alla slags extraordinära ränteutgifter icke avdragsgilla rörelsekostnader. Den allmänna räntebegränsningen tillämpas även då räntebetalaren och inkomsttagaren inte står i intressegemenskap. Enligt begränsningen får nettoränteutgifter inte dras av till den del de överstiger 30 procent av skattemässig EBITDA. Om en företagsspecifik gräns på 3 miljoner euro överskrids, tillämpas begränsningen på alla nettoränteutgifter. Därvid kan bolaget inte utnyttja avdraget upp till gränsvärdet på 3 miljoner euro.

Den koncernbalansräkning som ska granskas med tanke på balansbefrielse är en handelslagstiftningsenlig koncernbalansräkning, vilken bearbetas till vissa delar för att den ska vara jämförbar med ett enskilt bolags balansräkning. Också i balansräkningen för ett enskilt bolag som ska jämföras görs för jämförelsen flera ändringar. Den koncernbalansräkning som ska användas kan vara uppgjord enligt IFRS (International Financial Reporting Standards), handelslagstiftningen i en enskild EU-medlemsstat eller US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles).

Befrielsen som grundar sig på balansjämförelse tillämpas ändå inte, om koncernbolaget har fått lån från ett bolag i intressegemenskap och låneräntorna överstiger 10 procent av gäldenärens ränteutgifter. Med intressegemenskapslån avses ett lån mellan ett bolag och en aktör som äger minst 25 procent av det. I en dylik situation betraktas bolaget inte heller som ett sådant fristående företag som avses i direktivet.

6 Remissvar

Yttrande om propositionsutkastet har lämnats av CAPEX advisors Oy, Centralhandelskammaren, Finanssiala ry, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands näringsliv rf, Finnwatch ry, Finsk Energiindustri rf, Företagarna i Finland rf, Nordkraft Abp, Senatfastigheter, Skattebetalarnas Centralförbund rf, Skatteförvaltningen, Suomen Veroasiantuntijat ry, Trafikledsverket, Trafikstyrbolaget Fintraffic Ab, professor Juha Lindgren, professor Pekka Nykänen och biträdande professor Moritz Scherleitner.

Åtstramningen av balansbefrielsen ansågs i stor omfattning problematisk i yttrandena. Själva ändringen mötte brett motstånd och ansågs onödig. De föreslagna bestämmelserna ansågs komplicera den redan sedan tidigare komplicerade ränteavdragsregleringen, och ändringen bedömdes kunna leda till oförutsedda resultat. I vissa situationer kan också beskattningen av inhemska koncerner skärpas, då ränteutgifter förblir oavdragna då balansbefrielsen hindras. I synnerhet kritiserades åtstramning av balansbefrielsen inom mindre än ett år från det att den föregående åtstramningen av balansbefrielsen trädde i kraft, eftersom effekterna av den föregående åtstramningen inte har kunnat utrönas ännu. I många yttranden ansågs det att en dylik labil skattepolitik försvagar intresset för Finland som investeringsobjekt och försvårar bland annat investeringar inom energibranschen. En av remissinstanserna understödde den föreslagna ändringen och ansåg den vara nödvändig. Utifrån remissvaren har endast små rättelser och preciseringar av teknisk natur gjorts i propositionen.

Ändringen i fråga om långsiktiga offentliga infrastrukturprojekt fick brett understöd av remissinstanserna, om än de föreslagna bestämmelserna också till denna del upplevdes vara komplicerade. I yttrandena påpekades det att de föreslagna bestämmelserna inte nödvändigtvis lämpar sig för de nya banprojekt som är under planering, om projektbolagen ägs av andra än offentliga samfund, eftersom projektbeställaren kan vara projektbolaget självt och inte ett offentligt samfund. Utifrån remissvaren har endast små preciseringar gjorts i propositionen. Beslut om hur de planerade banprojekten genomförs fattas först om flera år, och då propositionen lämnas är det inte känt hur projektbolagen till slut kommer att organiseras och fungera. Det i yttrandena framförda behovet att utvidga undantaget till också andra projekt än sådana som offentliga samfund beställt kommer senare att granskas på nytt då projektplanerna utvecklas.

7 Specialmotivering

18 b §. I 1 mom. 4 punkten föreskrivs om det undantag från räntebegränsningsbestämmelsen vilket grundar sig på jämförelse av relationstalet mellan den skattskyldiges eget kapital och balansomslutning enligt bokslutet med koncernbokslutets motsvarande relationstal. Bestämmelser om de balansräkningar som ska jämföras och som utgör grund för balansjämförelsen finns å sin sida i 5 mom. Enligt förslaget ska även koncernbokslutets räntebelopp inverka på huruvida det undantag som grundar sig på balansjämförelse kan tillämpas i beskattningen av den skattskyldige. Därför fogas enligt förslaget till 1 mom. 4 punkten ett omnämnande av att även det nya 6 mom. ska beaktas vid bedömningen av tillämpligheten av befrielsen som grundar sig på balansjämförelse. Vidare fogas enligt förslaget till 1 mom. 4 punkten hänvisningar till revisionslagen. Genom hänvisningarna förtydligas det redan gällande rättsläget, enligt vilket balansräkningarna som jämförs ska vara lagstadgat reviderade.

Det föreslås att till paragrafen fogas ett nytt 6 mom. där det föreskrivs att den på balansjämförelse grundade befrielsen från tillämpning av räntebegränsningsbestämmelsen inte får utnyttjas, om beloppet av de räntor som betalats till aktörer med en betydande ägarandel är minst 20 procent av alla de räntor som betalats till aktörer utanför koncernen. Vid tillämpningen av bestäm-

melsen ska enligt förslaget räntebeloppet granskas utifrån koncernbokslutet, och det skattskyldiga bolagets separata bokslut saknar betydelse i ärendet. Vid tillämpningen av bestämmelsen avses med koncernen den koncern i enlighet med bokföringslagstiftningen, till vilken den skattskyldige hör.

Genom den ändringslag som trädde i kraft vid ingången av 2022 fogades till 5 mom. en bestämmelse om att en skuld i koncernbalansräkningen vid balansjämförelse ska betraktas som eget kapital till den del den har upptagits hos en aktör med en betydande ägarandel i den skattskyldige eller en aktör i intressegemenskap med den skattskyldige. Enligt det föreslagna 6 mom. inverkar på möjligheten till balansbefrielse även beloppet av de räntor som på koncernnivå betalats till dessa ägare i förhållande till alla de räntor som betalats till aktörer utanför koncernen. Bägge bestämmelser avses fungera självständigt, vilket innebär att utnyttjandet av undantaget som grundar sig på balansjämförelse kan förhindras till följd av att de villkor som i 1 mom. 4 punkten och 5 mom. ställs på balansjämförelsen inte uppfylls, eller till följd av att beloppet av betalda räntor är minst 20 procent av alla de räntor som betalats till aktörer utanför koncernen såsom anges i 6 mom. Vid tillämpningen av 6 mom. ska enligt förslaget siffrorna i koncernbokslutet användas direkt, och i dem ska inte göras exempelvis de korrigeringar som avses i sista meningen i 5 mom., och räntorna ska heller inte omvandlas till räntor enligt näringskattelagen.

Med en aktör med en betydande ägarandel avses i 6 mom. som begrepp detsamma som i 5 mom. Med detta avses en aktör som direkt eller indirekt äger minst 10 procent av den skattskyldige eller av en aktör i intressegemenskap med den skattskyldige. Avgörande är 10 procent ägarandel av kapitalet, 10 procent av rösträtterna eller rätt att få minst 10 procent av vinsten. Vid beräkningen av ägar- eller rösträtsandelen beaktas utöver borgenärens eget innehav även det direkta eller indirekta innehav i den skattskyldige som en aktör i intressegemenskap med borgenären har. I fråga om definitionen av intressegemenskap hänvisas i momentet till 2 mom. 3–5 punkten, enligt vilka intressegemenskap uppstår genom ett direkt eller indirekt innehav på 25 procent. En andel på 10 procent av kapitalet, rösträtterna eller vinsten kan också uppnås så att borgenären och en aktör i intressegemenskap med denne tillsammans äger minst 10 procent av den skattskyldige eller av en aktör i intressegemenskap med den skattskyldige.

Vid beräkningen av andelen räntor som betalats till dessa aktörer i förhållande till alla räntor som betalats till aktörer utanför koncernen ska granskningen enligt förslaget göras på koncernnivå utifrån uppgifterna och siffrorna i koncernbokslutet. På motsvarande sätt som koncernbalansräkning vid granskningen av balansbefrielsebestämmelsens villkor avser hela koncernens balansräkning i enlighet med bokföringslagstiftningen, bör också beloppet av de räntor som betalats till dessa aktieägare granskas i förhållande till de räntor som inom hela koncernen betalats till aktörer utanför koncernen. Den skattskyldige är enligt förslaget skyldig att utreda huruvida villkoren för balansbefrielse uppfylls.

Det föreslås också att till paragrafen fogas ett nytt 7 mom. där det föreskrivs om möjligheten för ett samfund, som genomför ett långsiktigt offentligt infrastrukturprojekt vars beställare är ett offentligt samfund, att dra av annars icke avdragsgilla nettoränteutgifter. Bestämmelser om undantag som gäller andra långsiktiga infrastrukturprojekt finns i 4 mom. Den nu föreslagna utvidgningen föreslås dock inte bli fogad till det momentet, eftersom räntebegränsningsbestämmelserna i 18 a § inte alls tillämpas på projekten i fråga i de situationer som avses i 4 mom.

I det föreslagna 7 mom. föreskrivs att av icke avdragsgilla nettoränteutgifter enligt 18 a § hos ett samfund, som genomför ett långsiktigt offentligt infrastrukturprojekt vars beställare är ett offentligt samfund, är en andel som motsvarar förhållandet mellan de nettoränteutgifter som betalats till andra än privata ägare och alla nettoränteutgifter avdragsgillt. Ett sådant samfund kan också i begränsad utsträckning förvärva inkomster från kringverksamhet i anslutning till

infrastrukturprojektet, såsom underhåll av parkeringsplatser. Med privat ägare avses enligt förslaget en aktör som äger en andel av ett samfunds kapital, eller en part som är i koncerngemenskap med denna aktör på det sätt som avses i 18 a § 6 mom., av vilka ingendera är ett sådant offentligt samfund som avses i 4 mom. 2 a-punkten, och vilken inte direkt eller indirekt i sin helhet ägs av ett sådant offentligt samfund som avses i 4 mom. 2 a-punkten. Den privata ägarens ägarandel av samfundets kapital har enligt förslaget ingen betydelse, utan bestämmelsen ska tillämpas också till exempel i situationer där ägarandelen understiger 10 procent.

Exempel: Byggföretaget A äger 40 procent av samfundet B:s kapital och staten 60 procent. B har under skatteåret 500 000 euro i ränteinkomster från banken och sammanlagt 15,5 miljoner euro i ränteutgifter, varav 5 miljoner euro till A:s dotterbolag, 5 miljoner euro till staten och 5,5 miljoner euro till banken. Nettoränteutgifterna uppgår sammanlagt till 15 miljoner euro och enligt 18 a § uppgår de icke avdragsgilla nettoränteutgifterna till 3 miljoner. Räntorna till A:s dotterbolag är 1/3 av alla nettoränteutgifter och nettoränteutgifterna till staten och banken är sammanlagt 2/3 av alla ränteutgifter. Av de icke avdragsgilla nettoränteutgifterna på 3 miljoner euro får B dra av 2/3, det vill säga 2 miljoner euro, och som icke avdragsgilla nettoränteutgifter kvarstår 1 miljon euro.

Den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster ska enligt förslaget i enlighet med direktivet mot skatteflykt finnas i Europeiska unionen. De nettoränteutgifter som dragits av med stöd av den föreslagna nya bestämmelsen minskar enligt förslaget beloppet på de i 18 a § 8 mom. avsedda icke avdragsgilla nettoränteutgifter som överförs för dras av under de följande åren.

8 Ikraftträdande

Lagen avses träda i kraft den 1 januari 2023. Enligt förslaget tillämpas bestämmelserna i 18 b § 1 och 6 mom. första gången vid beskattningen för 2023 och bestämmelserna i 18 b § 7 mom. första gången redan vid beskattningen för 2019.

9 Förhållande till andra propositioner

9.1 Förhållande till budgetpropositionen

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2023 och avses bli behandlad i samband med den.

Kläm

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

Lag

om ändring av 18 b § 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 b § 1 mom., sådant det lyder i lag 1251/2021, och
fogas till 18 b §, sådan den lyder i lagarna 1237/2018, 957/2021 och 1251/2021, nya 6 och 7 mom. som följer:

18 b §

Bestämmelserna i 18 a § tillämpas inte

- 1) på samfund, öppna bolag eller kommanditbolag som är fristående företag,
- 2) på finansiella företag,
- 3) på ränteutgifter som uppkommer för lån som används för att finansiera långsiktiga offentliga infrastrukturprojekt som avses i 4 mom. 1 punkten eller infrastruktursamfund som avses i 4 mom. 2 punkten, förutsatt att den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i Europeiska unionen,
- 4) om den skattskyldige på det sätt som avses i 5 mom. lägger fram en utredning om att relationen mellan den skattskyldiges eget kapital och balansomslutningen enligt det med stöd av 1 kap. 1 § 1 mom. 1 punkten i revisionslagen eller med stöd av en motsvarande utländsk bestämmelse revisorsgranskade och fastställda bokslutet är större än eller lika stor som motsvarande tal i fråga om den med stöd av 1 kap. 1 § 1 mom. 1 punkten i revisionslagen eller med stöd av en motsvarande utländsk bestämmelse revisorsgranskade och fastställda koncernbalansräkningen vid skatteårets slut, om inte något annat följer av 6 mom.

Vad som föreskrivs i 1 mom. 4 punkten tillämpas dock inte, om i koncernbokslutet beloppet av de räntor som betalats till sådana aktörer som avses i sista meningen i 5 mom. är minst 20 procent av alla räntor som betalats till aktörer utanför koncernen.

Av icke avdragsgilla nettoränteutgifter enligt 18 a § hos ett samfund, som genomför ett långsiktigt offentligt infrastrukturprojekt vars beställare är ett offentligt samfund, är ett belopp som motsvarar förhållandet mellan de nettoränteutgifter som betalats till andra än privata ägare och alla nettoränteutgifter avdragsgillt. Med privat ägare avses en aktör som äger en andel av ett samfunds kapital, eller en part som är i koncerngemenskap med aktören på det sätt som avses i 18 a § 6 mom., av vilka ingendera är ett sådant offentligt samfund som avses i 4 mom. 2 a-punkten, och vilken inte direkt eller indirekt i sin helhet ägs av ett sådant offentligt samfund som avses i 4 mom. 2 a-punkten. Den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster ska finnas i Europeiska unionen. De nettoränteutgifter som dragits av med stöd av detta moment minskar beloppet av de icke avdragsgilla nettoränteutgifter som avses i 18 a § 8 mom.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2023. Bestämmelserna i 18 b § 1 och 6 mom. tillämpas första gången vid beskattningen för 2023 och bestämmelserna i 18 b § 7 mom. första gången vid beskattningen för 2019.

Helsingfors den 6 oktober 2022

Statsminister

Sanna Marin

Finansminister Annika Saarikko

Lag

om ändring av 18 b § 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 b § 1 mom.,
sådan det lyder i lag 1251/2021, och
fogas till 18 b §, sådan den lyder i lagarna 1237/2018, 957/2021 och 1251/2021, nya 6 och 7
mom. som följer:

Gällande lydelse

18 b §

Bestämmelserna i 18 a § tillämpas inte

- 1) på samfund, öppna bolag eller kommanditbolag som är fristående företag,
- 2) på finansiella företag,
- 3) på ränteutgifter som uppkommer för lån som används för att finansiera långsiktiga offentliga infrastrukturprojekt som avses i 4 mom. 1 punkten eller infrastruktursamfund som avses i 4 mom. 2 punkten, förutsatt att den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i Europeiska unionen,
- 4) om den skattskyldige på det sätt som avses i 5 mom. lägger fram en utredning om att relationen mellan den skattskyldiges egna kapital och balansomslutningen enligt det revisorsgranskade och fastställda bokslutet är större eller lika stort som motsvarande tal i fråga om den revisorsgranskade och fastställda koncernbalansräkningen vid skatteårets slut.

Föreslagen lydelse

18 b §

Bestämmelserna i 18 a § tillämpas inte

- 1) på samfund, öppna bolag eller kommanditbolag som är fristående företag,
- 2) på finansiella företag,
- 3) på ränteutgifter som uppkommer för lån som används för att finansiera långsiktiga offentliga infrastrukturprojekt som avses i 4 mom. 1 punkten eller infrastruktursamfund som avses i 4 mom. 2 punkten, förutsatt att den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i Europeiska unionen,
- 4) om den skattskyldige på det sätt som avses i 5 mom. lägger fram en utredning om att relationen mellan den skattskyldiges eget kapital och balansomslutningen enligt det *med stöd av 1 kap. 1 § 1 mom. 1 punkten i revisionslagen eller med stöd av en motsvarande utländsk bestämmelse* revisorsgranskade och fastställda bokslutet är större *än* eller lika stor som motsvarande tal i fråga om den *med stöd av 1 kap. 1 § 1 mom. 1 punkten i revisionslagen eller med stöd av en motsvarande utländsk bestämmelse* revisorsgranskade och fastställda koncernbalansräkningen vid skatteårets slut, *om inte något annat följer av 6 mom.*

Vad som föreskrivs i 1 mom. 4 punkten tillämpas dock inte, om i koncernbokslutet beloppet av de räntor som betalats till sådana aktörer som avses i sista meningen i 5 mom. är minst 20 procent av alla räntor som betalats till aktörer utanför koncernen.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

Av icke avdragsgilla nettoränteutgifter enligt 18 a § hos ett samfund, som genomför ett långsiktigt offentligt infrastrukturprojekt vars beställare är ett offentligt samfund, är ett belopp som motsvarar förhållandet mellan de nettoränteutgifter som betalats till andra än privata ägare och alla nettoränteutgifter avdragsgillt. Med privat ägare avses en aktör som äger en andel av ett samfunds kapital, eller en part som är i koncerngemenskap med aktören på det sätt som avses i 18 a § 6 mom., av vilka ingendera är ett sådant offentligt samfund som avses i 4 mom. 2 a-punkten, och vilken inte direkt eller indirekt i sin helhet ägs av ett sådant offentligt samfund som avses i 4 mom. 2 a-punkten. Den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster ska finnas i Europeiska unionen. De nettoränteutgifter som dragits av med stöd av detta moment minskar beloppet av de icke avdragsgilla nettoränteutgifter som avses i 18 a § 8 mom.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2023. Bestämmelserna i 18 b § 1 och 6 mom. tillämpas första gången vid beskattningen för 2023 och bestämmelserna i 18 b § 7 mom. första gången vid beskattningen för 2019.
