

Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lagar om ändring av 52 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och av inkomstskattelagen

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

Det föreslås i propositionen att de bestämmelser i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet som gäller utflyttningsbeskattning vid aktiebyte ska ändras så att överlåtelsevinst som lämnats obeskattad inte ska betraktas som skattepliktig inkomst när en skattskyldig bosätter sig i en annan stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Om den skattskyldige överlåter de aktier som mottagits som vederlag vid aktiebytet efter att ha bosatt sig i en annan stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och överlåtelsen sker innan fem år har förflutit från utgången av det skatteår då aktiebytet skedde, räknas den överlåtelsevinst som uppkommit, men som lämnats obeskattad, som inkomst för den skattskyldige.

Om den skattskyldige bosätter sig i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet innan fem år förflutit från utgången

av det skatteår då aktiebytet skedde, betraktas överlåtelsevinsten av aktiebytet också som skattepliktig inkomst.

Det föreslås att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och inkomstskattelagen ändras också i det avseendet, att ett aktiebyte i fortsättningen ska betraktas som en överlåtelse, men vinst eller förlust som uppkommit vid ett aktiebyte inte ska betraktas som skattepliktig inkomst eller avdragsgill utgift. Den skattemässiga behandlingen förändras därmed inte i detta avseende.

Lagarna avses träda i kraft den 1 mars 2012. De tillämpas första gången vid beskattningen för 2012. De ändrade bestämmelser gällande utflyttningsbeskattningen föreslås bli tillämpade på aktiebyten som skett den 1 januari 2009 eller därefter.

ALLMÄN MOTIVERING

1 Nuläge och föreslagna ändringar

1.1 Lagstiftning och praxis

Bestämmelser om aktiebyte

Enligt 52 f § 2 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), nedan näringskattelagen, betraktas aktiebyte inte som överlåtelse vid beskattningen. Som anskaffningsutgift för de aktier som mottagits vid bytet betraktas den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för de överlåtna aktierna. Därmed skjuts beskattningen av den överlåtelsevinst som uppkommit vid aktiebytet upp till den tidpunkt då aktieägaren i sin tur överlåter de aktier denne mottagit vid bytet. Om vederlaget utgörs av pengar, betraktas aktie-

bytet dock till denna del som skattepliktig överlåtelse.

I 52 f § 3 mom. i näringskattelagen ingår bestämmelser om beskattning vid utflyttning, som tillämpas i det fall att en person som vid ett aktiebyte mottagit nya aktier enligt Finlands lagstiftning eller ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning bosätter sig i någon annan stat än Finland innan tre år förflutit från utgången av det skatteår under vilket aktiebytet skett. I så fall betraktas det belopp som utan den särskilda bestämmelsen om aktiebyte skulle ha varit skattepliktig inkomst som inkomst för det skatteår då personen flyttar till en annan stat. När en person flyttar utomlands är därmed den överlåtelsevinst föremål för beskattning som uppstod vid tidpunkten för aktiebytet, men som enligt bestämmelsen om skattelättnad i 52 f § i näringskattelagen lämnats obeskattad.

Enligt motiven i den proposition som innehöll förslag till bestämmelserna i 52 f § i näringskattelagen (RP 177/1995 rd) har man genom den aktuella bestämmelsen önskat försäkra sig om att den inkomst som uppkommit inte slutgiltigt hamnar utanför Finlands beskattningsrätt, om personen flyttar utomlands. Bestämmelsen svarar därför mot den inom Europeiska unionen allmänt erkända principen att medlemsstaterna har rätt att beskatta sådan värdehöjning på egendom som har uppkommit på statens eget territorium (den s.k. territorialprincipen). Bestämmelsen i 52 f § 3 mom. i näringskattelagen är en undantagsbestämmelse i syfte att trygga den nationella beskattningsrätten i en situation där den i annat fall skulle gå slutgiltigt förlorad.

I 45 § 2 mom. i inkomstskattelagen (1535/1992) föreskrivs på motsvarande sätt i fråga om dem som är skattskyldiga på basis av inkomstskattelagen att ett sådant aktiebyte som avses i 52 f § i näringskattelagen inte ska betraktas som överlåtelse. Därutöver innehåller bestämmelsen en hänvisning till vad som i 52 f § 3 mom. föreskrivs om beskattning vid flyttning utomlands.

1.2 Europeiska unionens lagstiftning och rättspraxis

I artikel 49 i fördraget om europeiska unionens funktionssätt, nedan EUF, förbjuds begränsningar som gäller medborgarnas frihet att etablera sig i en annan medlemsstat. Med stöd av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, nedan EES-avtalet, tillämpas de grundläggande friheter som baserar sig på EUF i tillämpliga delar också på stater som ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, nedan EES-stater.

Det är tillåtet att begränsa etableringsfriheten bara om åtgärden har ett legitimt syfte som överensstämmer med EUF och om den kan motiveras med tvingande hänsyn till allmänt intresse. Därutöver krävs det att det eftersträfvade syftet uppnås med åtgärden och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte. Att fördelningen av skattemakten medlemsstaterna emellan bibehålls är ett godtagbart syfte enligt Europeiska unionens domstol.

Etableringsfriheten enligt EUF ska beaktas också i den nationella skattelagstiftningen.

Bestämmelsen om aktiebyte i 52 f § i näringskattelagen grundar sig på rådets direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (kodifierad version i rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009). Enligt artikel 8.1 i direktivet får tilldelningen av värdepapper i det förvärvande bolaget till en delägare i det förvärvade bolaget i utbyte mot värdepapper i det senare bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denna delägare. I artikel 8.6 konstateras att tillämpningen av punkt 1 inte ska hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid en senare överlåtelse av de mottagna värdepapperen på samma sätt som de beskattar vinst som uppstår vid överlåtelse av de värdepapper som innehades före förvärvet.

Syftet med direktivet är således enbart att ge uppskov med och inte en slutgiltig befrielse från skatt på överlåtelsen. Direktivet ger medlemsstaterna rätt att beskatta den slutliga aktieöverlåtelsen på samma sätt som de skulle ha beskattat den ursprungliga överlåtelsen. Tanken grundar sig på kontinuitetsprincipen, enligt vilken överlåtaren i stället för de aktier som överlåtits vid aktiebytet erhåller nya aktier vilkas anskaffningsutgift utgörs av anskaffningsutgiften för de överlåtna aktierna. Bestämmelsen om aktiebyte i 52 f § i näringskattelagen grundar sig på denna princip.

Rättspraxis i fråga om etableringsfrihet

Europeiska unionens domstol har i sin dom i mål C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, nedan mål de Lasteyrie, och mål C-470/04 N. mot Inspecteur van de Belastingdienst Oost, nedan mål N, tagit ställning till tolkningen av fysiska personers etableringsfrihet.

Mål de Lasteyrie gällde fransk lagstiftning, enligt vilken latent vinst på värdepapper

beskattades när hemvistet för en skattskyldig fysisk person flyttades från Frankrike till en annan medlemsstat. När de Lasteyrie du Sailant 1998 flyttade från Frankrike till Belgien beskattades han för värdeökningen på sina aktier i ett franskt bolag dvs. för en värdeökning som ännu inte realiserats.

Europeiska unionens domstol ansåg att den aktuella franska lagstiftningen begränsade etableringsfriheten. Den franska lagstiftningen ansågs ha åtminstone en stävande inverkan på skattskyldiga personer som önskar etablera sig i en annan medlemsstat, eftersom de var tvungna att betala skatt i den stat de lämnade för inkomst som ännu inte realiserats enbart av den orsaken att de flyttar sitt skatterättsliga hemvist från Frankrike. Därmed diskrimineras de i förhållande till personer vilkas skatterättsliga hemvist kvarstår i Frankrike.

I mål N var det fråga om uttag av utflyttningsskatt i Nederländerna i en situation där personen inte längre ansågs vara allmänt skattskyldig i det landet. Av punkterna 42—46 i målet framgår principen att när en medborgare i en medlemsstat flyttar till en annan medlemsstat kan den medlemsstat från vilken han eller hon flyttar beräkna och fastställa storleken på de inkomster den vill kunna beskatta. Detta får emellertid inte leda till att skatten tas ut omedelbart, och uppskovet får inte heller förenas med andra villkor. Att t.ex. kräva en säkerhet för att uppskov ska beviljas anses inte godtagbart. Att den skattskyldige vid flyttningen ska uppvisa en skattedeklaration som behövs för uträkning av inkomstskatten, kan däremot inte anses vara ett orimligt krav. Av punkt 54 framgår också att endast ett system för indrivning av skatt på inkomst av värdepapper som tar hänsyn till hela den värdeminskning som kan uppstå efter att den skattskyldiges hemvist flyttats kan anses vara proportionerligt, såvida dessa värdeminskningar inte redan beaktats i värdmedlemsstaten.

Enligt kommissionens meddelande KOM(2006) 825 torde de skatter som en flyttning ger upphov till för en fysisk person i regel falla inom ramen för den fria rörligheten för arbetstagare (artikel 45 i EUF och artikel 28 i EES-avtalet). De utflyttningsskatter som behandlats i målen de Lasteyrie och N,

och som tagits ut hos fysiska personer med betydande aktietillgångar, konstaterades strida mot etableringsfriheten. Eftersom samma grundläggande frihet ska tillämpas på EES-staterna enligt EES-avtalet, är domarna i målen de Lasteyrie och N tillämpliga även på dessa stater.

I november 2011 meddelade Europeiska unionens domstol sin dom i ett mål om utflyttningsskatt för företag, C-371/10, National Grid Indus, nedan mål National Grid Indus. Målet gällde ett bolag där beskattning vid flyttning utomlands tillämpats på ett bolag som flyttat sin hemort i skattehänseende från Nederländerna till Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland. Det konstaterades i domen att etableringsfriheten inte utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken skatten på orealiserade värdeökningar på ett bolags tillgångar fastställs slutligt – utan hänsyn till värdeminskningar eller värdeökningar som kan uppkomma senare – vid den tidpunkt då bolaget till följd av att det flyttat sin verkliga ledning till en annan medlemsstat inte längre uppbär skattepliktig inkomst i den förstnämnda medlemsstaten. Etableringsfriheten utgör dock hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken skatten på orealiserade värdeökningar på tillgångar i ett bolag som flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat ska tas ut vid själva tidpunkten för flyttningen. EG-domstolen beaktade i sitt domslut att även en stor del av bolagens tillgångar eventuellt flyttas i samband med en förflyttning av den verkliga ledningen. Då kan uppföljningen av den uppskjutna betalningen av skatt på orealiserade värdeökningar på tillgångarna i ett bolag ända tills de realiserar leda till onödiga administrativa bördor som inte begränsar etableringsfriheten mindre än om skatten tas ut direkt. Domstolen konstaterar att nationell lagstiftning som erbjuder ett bolag möjlighet att välja mellan att antingen betala skattebeloppet direkt eller skjuta upp betalningen av skattebeloppet och de eventuella räntorna på beloppet enligt tillämplig nationell lagstiftning begränsar etableringsfriheten mindre än direkt indrivning av skatt.

Flera fall som även de gäller beskattning av bolag är anhängiga vid Europeiska unionens

domstol och man granskar i dessa fall begränsningen av etableringsfriheten i situationer där ett bolag har flyttat sin hemort eller tillgångsposter i övrigt till en annan stat. Kommissionen har väckt talan mot Portugal (C-38/11, kommissionen mot Portugal), Spanien (C-64/11, kommissionen mot Spanien), Danmark (C-261/11, kommissionen mot Danmark) och Nederländerna (C-301/11, kommissionen mot Nederländerna) då den anser att den nationella lagstiftningen i länderna begränsar den etableringsfrihet som fastställts i artikel 49 i EUF. Enligt lagstiftningen i respektive land beskattas den orealiserade värdeökningen på tillgångsposterna i ett bolag i det landet då bolaget t.ex. flyttar sin hemort eller sina tillgångar till en annan stat.

1.3 Kommissionens överträdelseförfarande mot Finland

I oktober 2008 sände kommissionen Finland en formell underrättelse (kommissionens brev SG-Greffe (2008)D/205669 av den 23 september 2008), i avsikt att påpeka den eventuella motsättningen mellan bestämmelsen om aktiebyte i fråga om personer som flyttar utomlands och skyldigheterna enligt EG-fördraget, numera EUF. Kommissionen anser att den finländska lagstiftningen kan utgöra ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare (artikel 39 i EG-fördraget, nuvarande artikel 45 i EUF, mål C-152/03, Ritter-Coulais, punkt 33 i domen), etableringsfriheten (artikel 43 i EG-fördraget, nuvarande artikel 49 i EUF, mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant) och den fria rörligheten för kapital (artikel 56 i EG-fördraget, nuvarande artikel 63 i EUF, mål C-101/05 A, punkt 40 i domen).

Kommissionen ifrågasätter inte medlemsstaternas rätt att ta ut skatt för de överlåtelsevinster som har inlutit under den tid personens skattemässiga hemvist har varit den aktuella medlemsstaten. Enligt kommissionen finns det dock inte någon grund för att ta ut skatt för överlåtelsevinster som inte har realiserats när en aktieägare flyttar sitt hemvist till en annan medlemsstat, om sådana överlåtelsevinster inte beskattas i de fall då en aktieägare bor kvar i Finland.

Av målet de Lasteyrie följer att en medlemsstat inte får ta ut skatt i ett tidigare skede eller till ett större belopp hos skattskyldiga som utnyttjar sin fria etableringsrätt genom att flytta till en annan medlemsstat än i fråga om skattskyldiga som stannar kvar i medlemsstaten. En medlemsstat som önskar använda sig av sin rätt att ta ut skatt på skillnaden mellan beskattningsvärdet och marknadsvärdet på förmögenhet kan fastställa det inkomstbelopp som den vill ha rätt att beskatta, om detta inte leder till att skatten tas ut omedelbart och en framskjuten beskattning inte är förenad med andra villkor.

Kommissionen anser att Finlands lagstiftning går längre än nödvändigt för att säkerställa skattesystemets effektivitet. Samma regler borde tillämpas oberoende om en aktieägare som deltagit i ett aktiebyte stannar i Finland eller inte. Skatten ska alltså tas ut först efter det att värdeökningen på egendomen realiserats, på motsvarande sätt som när aktieägaren bor kvar i Finland.

Enligt kommissionen finns det inte några rättmätiga grunder till den finländska bestämmelsen om aktiebyte och kommissionen anser därför att den aktuella finländska beskattningen kan stå i strid med etableringsfriheten. I skrivelsen anses det vidare att beskattningen i Finland kan utgöra ett hinder även för den fria rörligheten för arbetstagare och kapital.

1.4 Internationell jämförelse

Allmänt

I det typiska fallet gäller utflyttningsskatt inte enbart aktiebyten, utan också en fysisk persons aktieinnehav i vidare bemärkelse. Regleringen genomförs då enligt den s.k. territorialprincipen som allmän utflyttningsskattning så, att skatten fastställs utifrån egendomens värde vid tidpunkten för utflyttningen. I t.ex. Tyskland och Frankrike föreskrivs om utflyttningsskatt för fysiska personer i situationer där personer upphör att vara allmänt skattskyldiga i dessa länder. Skatten fastställs vid tidpunkten för utflyttningen. Med beaktande av den praxis som tillämpas av Europeiska unionens domstol tas denna skatt emellertid inte ut direkt i detta skede,

om personen flyttar till en annan stat i EES-området.

Danmark

Danmark tar inte ut någon särskild utflyttningsskatt på aktiebyte, utan bestämmelserna om allmän utflyttningsskatt tillämpas på fysiska personers aktieinnehav.

Utflyttningsskatt tillämpas om en person har varit allmänt skattskyldig i Danmark sju av tio skatteår innan den allmänna skattskyldigheten upphör. När en person flyttar utomlands och inte längre betraktas som allmänt skattskyldig fastställs skatt på aktieinnehavet, men det är möjligt att ansöka om uppskov med betalningen. Om personen flyttar till en stat som hör till Europeiska unionen eller till ett annat nordiskt land, krävs det inte någon säkerhet för att få uppskov.

Om personen säljer sina aktier efter utflyttningen, upphör uppskovet. Om det skattebelopp som ska betalas på överlåtelsen utomlands är lägre än motsvarande skatt i Danmark, tillfaller skillnaden Danmark. Om skatten utomlands däremot blir högre, betalas den enbart där.

Uppskovet upphör också om det bolag vars aktier det gäller delar ut dividend, eller om bolaget annars betalar ut medel på ett sätt som kan påverka aktiernas värde negativt. I en sådan situation betraktas den källskatt på dividenden som har tagits ut i Danmark som en del av den skatt som ska betalas där.

I sådana fall då en person flyttar tillbaka till Danmark sätts ett s.k. inflyttningssvärde på aktierna, som fastställs utifrån det verkliga värdet på aktierna vid tidpunkten för inflyttningen, minskat med beloppet av den obetalda utflyttningsskatten.

Om värdet på aktieportföljen inte överstiger 100 000 danska kronor, fastställs inte någon utflyttningsskatt.

Sverige

Sverige tillämpar inte någon mera omfattande, särskild utflyttningsskatt på en fysisk persons aktieinnehav, utan på motsvarande sätt som i Finland hänför sig utflyttningsskattningen till det tillfälle då aktierna byts. Sverige har dock rätt att under vissa förut-

sättningar beskatta de överlåtelsevinster en begränsat skattskyldig förvärvat efter utflyttningen.

Sverige har enligt den nationella lagstiftningen rätt att ta ut skatt på överlåtelsevinst hos en begränsat skattskyldig, om denne har varit bosatt i Sverige under överlåtelseåret eller något av de tio kalenderår som föregick överlåtelsen. Denna s.k. tioårsregel tillämpas också på överlåtelsevinst som lämnats obeskattad vid ett aktiebyte, om den skattskyldige flyttar till ett land utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inom tio år efter utflyttningen från Sverige. Utgående från de skatteavtal som Sverige ingått varierar dock den tidsfrist som ska tillämpas, dvs. den har kunnat begränsas till en kortare period än tio år.

Bestämmelserna om beskattning av fysiska personer vid aktiebyten ingår delvis i 48 a kap. i den svenska inkomstskattelagen. Enligt dessa framskjuts beskattningen av överlåtelsevinst till den tidpunkt då de aktier som mottagits vid ett aktiebyte överlåts. Då betraktas anskaffningsutgiften för de aktier som överlåts vid bytet som anskaffningsutgift för de aktier som mottagits.

Enligt den lagstiftning som tidigare gällde i Sverige tillämpades bestämmelsen om aktiebyte då den som sålt aktierna bodde eller varaktigt uppehöll sig i Sverige. Om personen stadigvarande flyttade utomlands, räknades överlåtelsevinsten från aktiebytet som personlig inkomst för det skatteår den skattskyldige inte längre var bosatt i Sverige.

På kommissionens begäran ändrade Sverige från och med 2011 sin lagstiftning om aktiebyte så att den överlåtelsevinst som uppkommit vid ett aktiebyte inte beskattas i samband med utflyttning till en annan stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Efter ändringen beskattas överlåtelsevinst på ett aktiebyte vid den tidpunkt då de aktier som erhållits som vederlag för ett aktiebyte överlåts eller vid utflyttning till en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

När en fysisk person bosatt i en annan EES-stat överlåter aktier som förvärvats vid ett aktiebyte har Sverige därmed med stöd av sin nationella lagstiftning rätt att beskatta överlåtelsevinsten. I en sådan situation blir

det belopp som inte beskattats vid ett aktiebyte beskattningsbart som ett led i beskattningen av överlåtelsevinsten på vederlagsaktier, om inte något annat följer av ett skatteavtal.

I sådana fall där en skattskyldig flyttar till en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet blir i sin tur sådan överlåtelsevinst föremål för beskattning som uppstått vid ett aktiebyte och som tidigare lämnats obeskattad. Detta belopp betraktas som skattepliktigt inkomst under utflyttningåret.

Norge

I Norge tillämpas allmän utflyttningsskatt på fysiska personers aktieinnehav.

När en fysisk person flyttar utomlands är personen skattskyldig i fråga om den orealiserade värdeökningen på sitt aktieinnehav. Utflyttningsskatten fastställs när personen upphör att vara bosatt i Norge. Skattegrunden är det verkliga värdet på aktierna vid utflyttningstidpunkten. Det är möjligt att få uppskov med betalningen av skatten tills aktierna överläts. Om personen flyttar till en sådan EES-stat med vilken Norge har ingått en överenskommelse om skatteindrivning, kräver uppskovet inte att någon säkerhet ställs.

Om personen efter utflyttningen överlåter sina aktier, räknas den skatt på överlåtelsen som ska betalas i det nya bosättningslandet av från utflyttningsskattens belopp. Om en fysisk person inte överlåter de aktier denne innehar inom fem år efter att ha flyttat från Norge, annulleras utflyttningsskatten.

Någon utflyttningsskatt fastställs inte om skattegrunden inte överstiger 500 000 norska kronor.

Från och med ingången av 2011 har den norska lagstiftningen möjliggjort vissa aktiebyten över nationsgränserna. I detta avseende har Norge dock inte lagstiftat om någon särskild utflyttningsskatt för aktiebyte, utan det är den allmänna utflyttningsskatten som tillämpas också i detta fall.

1.5 Bedömning av nuläget och föreslagna ändringar

Slutsatser på basis av det inledda överträdelseförfarandet

Det är nödvändigt att ändra bestämmelserna om aktiebyte i lagstiftningen för att säkerställa att Finlands lagstiftning är förenlig med Europeiska unionens.

Överlåtelsevinst som uppkommit vid aktiebyte, men som lämnats obeskattad, borde enligt kommissionens mening inte beskattas före överlåtelsen av de aktier som erhållits som vederlag. Finland skulle få trygga sin egen beskattningsrätt så att den skattepliktiga inkomstens belopp räknas ut vid tidpunkten för utflyttningen. Då skulle skatten emellertid betalas först då den skattskyldige överlåter de aktier som mottagits vid aktiebytet vidare eller flyttar till en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Det är dock med beaktande av målen de Lasteyre och N inte möjligt att kräva säkerhet för betalning av skatten, eftersom detta skulle innebära en orimlig ekonomisk belastning för den skattskyldige.

Ändring av 52 f § i näringskattelagen

Ett upphävande av den bestämmelse som gäller utflyttningsskattning kan inte anses vara en möjlig lösning med tanke på Finlands beskattningsrätt och skattesystemets enhetlighet. Det är dock i princip fråga om att ett byte av aktier mot andra aktier, utan någon specialbestämmelse, betraktas som en skattepliktig transaktion som redan är avslutad. Den skattskyldige har med andra ord medan han eller hon bodde i Finland överlåtit tidigare innehavda aktier och vid bytet fått vederlagsaktier i deras ställe. Om värdet på dessa aktier har varit högre än anskaffningsutgiften för de ursprungliga aktierna, har den skattskyldige vunnit i ekonomiskt hänseende, eftersom beskattningen av denna inkomst har framskjutits med stöd av 52 f § 2 mom. i näringskattelagen. Avsikten har inte varit att helt och hållet befria aktieägaren från skatt på överlåtelsevinsten. Av motiveringen till regeringens proposition med förslag till den lag där bestämmelsen om aktiebyte ingår (RP 177/1995 rd) framgår att direktivets krav på förhindrande av direkta skattepåföljder av skattetekniska skäl har genomförts så i den finländska lagstiftningen att ett sådant byte inte betraktas som överlåtelse.

En möjlighet att verkställa utflyttningsbeskattningen av aktiebyte skulle kunna vara att börja räkna vinsterna som inkomst och beräkna inkomstbeloppet vid den tidpunkt då utflyttningen sker, samtidigt som skattebetalningen skjuts upp till den framtida tidpunkt då den skattskyldige överlåter de aktier som mottagits vid aktiebytet eller flyttar till en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Detta motsvarar den modell som på basis av mål N föreslås i det ovan nämnda meddelandet från kommissionen. Det vore dock svårt att fastställa värdet för aktierna vid tidpunkten för utflyttningen, och modellen skulle även annars vara mera tillämplig som en del i allmänare utflyttningsbeskattning.

Regleringen av utflyttningsskatt kan ses över även i större utsträckning och inte enbart i anslutning till aktiebyte. Att fördelningen av skattemakten medlemsstaterna emellan bevaras är ett godtagbart syfte enligt Europeiska unionens domstol. Finland skulle enligt den av medlemsstaterna allmänt tillämpade modellen trygga sin beskattningsrätt i situationer där en fysisk person flyttar utomlands och äger aktier som innefattar orealiserade vinster. Enligt den rättspraxis som tillämpas av Europeiska unionens domstol skulle Finland ha möjlighet att i en sådan situation räkna ut skatt på basis av den orealiserade vinsten på aktieinnehavet vid den tidpunkt då personen flyttar utomlands, men skatten skulle tas ut först vid överlåtelsen av aktierna. Stiftandet av en sådan allmän utflyttningsskatt skulle emellertid kräva ett omfattande utredningsarbete, vilket det inte finns möjligheter till i detta skede. Det skulle då vara nödvändigt att bedöma på vilka grupper av skattskyldiga en sådan utflyttningsbeskattning ska tillämpas. Det bör noteras att kommissionen har väckt talan i flera fall som gäller beskattning av företag, och som för närvarande är anhängiga vid Europeiska unionens domstol. Det är därför inte helt klart vad som är tolkningen inom gemenskapsrätten i detta avseende.

Det föreslås med beaktande av det ovan anförda att bestämmelserna om aktiebyte i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras så att utflyttningsbeskattningen i enlighet med gällande lag tillämpas

på det belopp som enligt bestämmelserna om aktiebyte lämnats obeskattat, och så att det börjar räknas som inkomst då den skattskyldige flyttar bort från Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller överlåter de aktier som mottagits som vederlag efter att ha flyttat till en annan EES-stat. Det som talar för en sådan lösningsmodell är att man på så sätt kunde komma ifrån den konflikt som råder mellan de nuvarande bestämmelserna och principen om fri rörlighet för personer och säkerställa att den finländska skattelagstiftning som gäller aktiebyte är förenlig med gemenskapslagstiftningen. Samtidigt kunde man bevara det ursprungliga syftet med bestämmelsen, vilket var att förhindra att det uppskov med beskattningen i samband med ett aktiebyte som var avsett som skattelättnad omvandlas till en slutgiltig skattefrihet och att en inkomst som uppkommit redan tidigare slutgiltigt hamnar utom räckhåll för Finlands beskattningsrätt. I den föreslagna modellen vore det också enklare att uträkna beskattningsbar vinst eftersom uträknandet av vinsten skulle basera sig på aktiebyte som skett redan tidigare.

Enligt den gällande bestämmelsen kan utflyttningsbeskattning bli aktuell endast under de tre år som följer på det år då aktiebytet skedde. I den regeringsproposition som innehöll förslag till regleringen i 52 f § i näringskattelagen (RP 177/1995 rd) motiveras tidsfristens längd. En tidsfrist på tre år måste anses vara förhållandevis kort med beaktande av t.ex. Sveriges beskattningsrätt på tio år. Det föreslås därför att tidsfristen i Finland efter lagändringen ska omfatta fem år.

Genom lag 1077/2008 ändrades näringskattelagens bestämmelser om företagsarrangemang så att också egna aktier som innehas av bolaget kan användas som vederlagsaktier vid ett aktiebyte. Det föreslås att ordalydelsen i 52 f § 3 mom. i näringskattelagen preciseras så att utflyttningsbeskattningen kan gälla också i en situation där de aktier som överlåtits som vederlag vid ett aktiebyte varit egna aktier som innehafts av bolaget.

Syftet med det gällande 52 f § 3 mom. är att i enlighet med territorialprincipen vid en utflyttning beskatta den överlåtelsevinst som lämnats obeskattad på grund av bestämmelsen om aktiebyte. Det är i detta avseende inte

ändamålsenligt att vid utflyttningen jämställa den eventuella förlust som uppkommit vid ett aktiebyte med en eventuell vinst.

Enligt 7 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande ska en skattskyldig för beskattningen meddela skattemyndigheten sina skattepliktiga inkomster, de avdrag som ska göras från dessa, uppgifter om sina tillgångar och skulder samt övriga uppgifter som påverkar beskattningen. Skatteförvaltningen meddelar närmare föreskrifter om när och hur skattedeklarationen ska lämnas in samt om deklaraionsförfarandet i övrigt. Det är i samband med ändringen av lagstiftningen som gäller utflyttningsskatt vid aktiebyte nödvändigt att personer som flyttat bort från landet också åläggs skyldighet att meddela de uppgifter som behövs för att verkställa beskattningen.

Konsekvenser av en värdeminskning

Målen N och de Lasteyrie gäller utflyttningsskattning av fysiska personer i en situation där personen vid tidpunkten för utflyttningen innehaft en betydande andel av aktierna i ett bolag. I bägge dessa fall fastställde utflyttningssstaten på grund av flyttning till utlandet skatten utifrån egendomens värde vid tidpunkten för utflyttningen. I mål N konstaterade Europeiska unionens domstol att endast ett system för indrivning av skatt på inkomst av värdepapper som tar hänsyn till hela den värdeminskning som kan uppstå efter att den skattskyldiges hemvist flyttas kan anses vara proportionerligt, såvida dessa värdeminskningar inte redan beaktats i värdemedlemsstaten.

I mål National Grid Indus, som gäller beskattning av bolag, ansåg domstolen däremot att utflyttningssstaten inte behöver beakta eventuella värdeminskningar i värdemedlemsstaten. Domstolen motiverade denna skillnad jämfört med mål N bl.a. med att bolagets tillgångar direkt används för att ta ut vinst genom ekonomisk verksamhet. Dessutom påverkas omfattningen av ett bolags skattepliktiga vinst delvis av hur tillgångarna värderas i bolagets balansräkning, eftersom avskrivningar minskar skattegrunden.

I den lagändring som nu föreslås är det inte fråga om någon utflyttningsskattning, där

skatten fastställs utifrån tillgångarnas värde vid tidpunkten för utflyttningen, utan om ett aktiebyte som skett vid en tidigare tidpunkt och som utan en särbestämmelse skulle ha varit skattepliktigt. Det som är föremål för beskattningen är enligt territorialprincipen den överlåtelsevinst, som tidigare lämnats obeskattad. Av denna orsak föreslås det inte att en senare värdeminskning ska beaktas i skattebeloppet. Det föreslås inte heller att en värdeökning efter aktiebyte skulle räknas in i skattebeloppet.

Skattskyldiga som omfattas av bestämmelsen om beskattning vid utflyttning

I 52 f § 3 mom. i näringskattelagen används "person" för att ange vem som vid en utflyttning kan påföras skatt på den överlåtelsevinst som lämnats obeskattad vid ett aktiebyte. I vare sig lagen eller motiveringen till lagförslaget definieras närmare vad som avses med "person" i detta sammanhang. Det finns inte heller någon rättspraxis i frågan. Frågan är därför om man med person avser enbart fysiska personer eller även bolag, som kan vara bl.a. aktiebolag. I motiveringen till propositionen konstateras bara att bestämmelsen tillämpas både i det fallet att personen i fråga blir begränsat skattskyldig och när personen förblir allmänt skattskyldig medan den andra avtalsstaten enligt ett skatteavtal blir hans eller hennes bosättningsstat.

I 9 § 1 mom. i inkomstkattelagen definieras begreppen allmänt och begränsat skattskyldig. I bestämmelsen används "person" för att hänvisa till fysiska personer. Andra inhemska samfund än europabolag har inte möjlighet att flytta det som enligt finsk skattelagstiftning är samfundets hemort till ett annat land utan upplösningssförfarande, och de kan därför inte bli begränsat skattskyldiga i Finland. Europabolag kan däremot enligt lagstiftningen bli begränsat skattskyldiga här. Att tillämpa 52 f § 3 mom. i näringskattelagen enbart på europabolag skulle emellertid försätta dem i en annan position än inhemska samfund, och detta skulle kunna strida mot Europeiska unionens lagstiftning.

Det är alltså möjligt, att 52 f § 3 mom. även i sin nuvarande lydelse i praktiken kunde tillämpas enbart på fysiska personer. Ordaly-

delsen i näringskattelagens bestämmelse om aktiebyte föreslås bli preciserad så att den tillämpas på fysiska personer i den utsträckning den gäller utflyttningsbeskattning.

Också andra än fysiska personer kan byta det som enligt ett skatteavtal är dess hemviststat, och det skulle därför vara motiverat att precisera ordalydelsen i 3 mom. så att det tydligt framgår att också andra än fysiska personer kan omfattas av beskattningen. Med beaktande av de fall gällande företagsbeskattning som är anhängiga vid Europeiska unionens domstol och det faktum att gemenskapsrättens tolkning i fråga om utflyttningsbeskattningen till denna del fortfarande inte är helt klar, föreslås det emellertid inte att lagstiftningen skulle omfatta andra än fysiska personer.

Beskattning av aktiebyte efter en utflyttning

En fysisk person som inte anses vara bosatt i Finland är enligt inkomstskattelagen skattskyldig enbart för den inkomst som förvärvats i Finland. Det är då fråga om s.k. begränsad skattskyldighet. En finsk medborgare anses i regel vara bosatt i Finland tills tre år har förflutit efter utgången av det år då utflyttningen skedde. I 10 § i inkomstskattelagen finns en förteckning över de slag av inkomster som anses vara förvärvade i Finland och på vilka staten kan ta ut skatt, även när det är fråga om en begränsat skattskyldig. Enligt bestämmelsen betraktas sådan vinst som har uppkommit vid överlåtelse av aktier som inkomst förvärvad i Finland endast om mera än 50 procent av samtliga tillgångar i det bolag vars aktier det är fråga om utgörs av en eller flera fastigheter som är belägna här eller om det är fråga om ett bostadsaktiebolag. I fråga om överlåtelsevinst på andra slag av aktier har staten alltså inte rätt att ta ut skatt när den som säljer aktierna är begränsat skattskyldig här, även om säljaren t.ex. skulle ha förvärvat aktierna under den tid han eller hon varit bosatt här. Utöver den interna lagstiftningen kan även de avtal om undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts med främmande stater begränsa Finlands beskattningsrätt.

Om bestämmelsen om utflyttningsbeskattning av aktiebyte ändras på det sätt som före-

slås, bibehålls uppskovsförmånen i fråga om skatt på aktiebyte då en skattskyldig flyttar inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Då blir den överlåtelsevinst som uppkommit vid aktiebytet beskattningsbar inkomst först när vederlagsaktierna överläts eller när aktieinnehavaren flyttar till en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Det är möjligt att betrakta en person som begränsat skattskyldig i Finland när en omständighet som utlöser beskattningen inträder. I så fall har aktiebytet dock skett medan den skattskyldige varit allmänt skattskyldig här, och staten har redan på denna grund rätt att ta ut skatt på den överlåtelsevinst som lämnats obeskattad vid aktiebytet utan någon särskild bestämmelse. En allmänt skattskyldig är skyldig att betala skatt i Finland både för inkomst som förvärvats här och på annat håll.

För undvikande av oklarheter vid tolkningen föreslås det att inkomstskattelagens bestämmelse ska göras tydligare åtminstone i det avseendet att också vinst som uppkommit vid ett aktiebyte betraktas som vinst som förvärvats här, och som staten har rätt att ta ut skatt på med stöd av den nationella lagstiftningen.

Trots bestämmelserna i inkomstskattelagen kan emellertid de avtal om undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts med främmande stater begränsa Finlands beskattningsrätt. Enligt skatteavtalen är det i allmänhet hemviststaten som har beskattningsrätt beträffande överlåtelsevinster på aktier. När det gäller överlåtelsevinst som lämnats obeskattad vid ett aktiebyte är dock tolkningen av skatteavtalen inte alltid klar om man tar i beaktande vilken tid som kan förflyta mellan tidpunkten för aktiebytet och tidpunkten för den realisering som utlöser skattebetalningen.

I vår lagstiftning har den skattemässiga behandlingen av aktiebyten av skattetekniska skäl genomförts så, att ett aktiebyte inte har betraktats som överlåtelse i beskattningen. För undvikande av oklarheter vid tolkningen även i detta avseende föreslås det att bestämmelsen om aktiebyte i 52 f § 2 mom. i näringskattelagen ändras så att ett aktiebyte i sig betraktas som överlåtelse, men att någon beskattningsbar inkomst eller avdragsgill för-

lust inte uppkommer i samband med aktiebytet. Ändringen är nödvändig för att det i fortsättningen inte ska uppstå oklara situationer när det gäller huruvida det i skattehänseende har skett en överlåtelse eller inte. Avsikten med förslaget är emellertid inte att ändra skatteplikten för inkomst.

Motsvarande ändring föreslås i 45 § 2 mom. i inkomstskattelagen. I momentet finns också en hänvisning till 5 kap. 1 § i den upphävda lagen om aktiebolag (734/1978). Denna paragraf gäller utbyte av konvertibla skuldebrev mot aktier i bolaget eller utnyttjande av rätt att teckna aktier som hänför sig till ett optionslån. Bestämmelsen är inte föremål för de nu föreslagna ändringarna, och den ändras inte heller på grund av att saken måste granskas i vidare bemärkelse och inte enbart som en lagteknisk ändring, eftersom begreppen i nuvarande aktiebolagslagen inte är desamma som i den lag om aktiebolag som nämns i hänvisningen.

Eftersom lagstiftningen om aktiebyte föreslås bli ändrad så att ett aktiebyte betraktas som överlåtelse, är det nödvändigt att införa särskilda bestämmelser om tidpunkten för aktieförvärvet i inkomstskattelagen, som ska vara den tidpunkt då de aktier som överlåtits vid aktiebytet förvärvades. Även detta motsvarar gällande rättsläge.

2 Propositionens konsekvenser

2.1 Ekonomiska konsekvenser

Konsekvenser i fråga om skatteinkomst

Bestämmelsen i 52 f § 3 mom. i näringskattelagen har knappast alls tillämpats i praktiken. Den föreslagna ändringen bedöms inte ha några betydande konsekvenser för skatteinkomsterna.

2.2 Konsekvenser i fråga om organisation och personal

Den föreslagna ändringen bedöms inte ha några konsekvenser för Skatteförvaltningens organisation. Ändringarna ökar i någon utsträckning arbetsmängden vid Skatteförvaltningen, eftersom man där tvingas undersöka eventuella överlåtelser som gjorts av begränsat skattskyldiga bosatta i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och i vilken stat de är bosatta. Tillgången till upplysningar grundar sig när det gäller Europeiska unionens medlemsstater på direktivet om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier och när det gäller medlemsstater i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet på artiklarna om utbyte av upplysningar i avtalen om undvikande av dubbelbeskattning. När det gäller Liechtenstein grundar sig utbytet av upplysningar på ett avtal om utbyte av upplysningar i skattefrågor som ännu inte har trätt i kraft. Också de anmälningar om överlåtelser och flyttning som personer bosatta i EES-stater gör när de flyttar till en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet kan öka Skatteförvaltningens arbetsmängd.

3 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Utlåtande om propositionen har begärts av Skatteförvaltningen, Finlands Näringsliv rf, Centralhandelskammaren, Suomen Veroasiantuntijat ry, Skattebetalarnas Centralförbund rf och av professor Seppo Penttilä. De synpunkter som har framställts i utlåtandena har i tillämpliga delar beaktats vid beredningen av regeringspropositionen.

DETALJMOTIVERING

1 Lagförslag

1.1 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

52 f §. Det föreslås att omnämmandet i 2 mom. av att aktiebyte inte betraktas som

överlåtelse i beskattningen slopas. Ett aktiebyte ska betraktas som en överlåtelse. Avsikten med förslaget är inte att ändra den skattemässiga behandlingen av aktiebyte i sak. I det ändrade 2 mom. föreskrivs att ett aktiebyte inte ger upphov till skattepliktig vinst eller avdragsgill förlust under skatteåret. Om ve-

derlaget vid aktiebytet utgörs av pengar på det sätt som avses i 1 mom., ska aktiebytet emellertid till denna del betraktas som skattepliktig överlåtelse.

Bestämmelsen i 3 mom. föreslås bli ändrad så att beskattningen av ett aktiebyte kan verkställas om en fysisk person flyttar till en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet inom fem år efter utgången av det år då aktiebytet skedde. I de fall då en fysisk person upphör att vara bosatt i Finland enligt inkomstskattelagen eller ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning och flyttar till en annan EES-stat verkställs inte beskattningen. Om samma person senare, men innan fem år har förflutit från utgången av det år då aktiebytet skedde, flyttar till en stat som inte hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, tar Finland ut skatt på den överlåtelsevinst som lämnades obeskattad vid aktiebytet. Beloppet av den överlåtelsevinst som inte beskattades vid aktiebytet räknas ut på normalt sätt utgående från bestämmelserna om överlåtelsevinst.

Om t.ex. person A deltar i ett aktiebyte år 2013, då den föreslagna lagen redan är i kraft, tillämpas bestämmelsen om aktiebyte i 52 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, och beskattningen av överlåtelsevinsten skjuts upp till den tidpunkt då A överlåter de aktier som erhållits som vederlag vid bytet. Om A flyttar till en EES-stat, verkställs inte beskattningen. Om A senast under kalenderåret 2018 flyttar från en EES-stat till en stat utanför EES-området, tar Finland ut skatt på den överlåtelsevinst som uppkommit 2013. Om anskaffningsutgiften för de aktier som A överlät vid aktiebytet uppgick till 10 000 euro och värdet på de aktier han eller hon förvärvade i utbyte till 15 000 euro, kommer beloppet av överlåtelsevinsten att uppgå till 5 000 euro. Den överlåtelsevinst som ska fogas till den beskattningsbara inkomsten för 2018 kommer då att uppgå till 5 000 euro.

Det föreslås också en precisering av ordalydelsen i 3 mom. enligt vilket den utflyttningsskatt som gäller aktiebyte enbart ska gälla fysiska personer. Ordalydelsen preciseras ytterligare så, att utflyttningsskattning också kan gälla sådana fall där de aktier som

överlåtits som vederlag vid ett aktiebyte är egna aktier som innehas av bolaget.

Det föreslås att ett nytt 4 mom. fogas till paragrafen med bestämmelser om beskattning av aktiebyte i en situation där en fysisk person överlåter aktier som förvärvats vid ett aktiebyte efter det att personen bosatte sig i en annan EES-stat på det sätt som avses i 3 mom. Om personen överlåter aktier som förvärvats vid ett aktiebyte under den tid personen är bosatt i en annan stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och överlåtelsen sker inom fem år efter utgången av det år då aktiebytet skedde, tar Finland ut till den del uppskjutna skatten på den uppkomna överlåtelsevinsten av aktiebyte.

1.2 Inkomstskattelagen

10 §. Bestämmelserna i 52 f § 3 och 4 mom. i näringskattelagen ska tillämpas när ett aktiebyte har skett medan den skattskyldige varit allmänt skattskyldig i Finland, och staten har därför redan på denna grund rätt att ta ut skatt på den överlåtelsevinst som lämnats obeskattad vid aktiebytet. Det föreslås dock för tydlighetens skull att det till paragrafen fogas en ny 13 punkt enligt vilken vinst som uppkommit i samband med ett aktiebyte ska betraktas som inkomst som förvärvats i Finland i en situation där den uppskovsförmån som gäller vid aktiebyte upphör i samband med att personen flyttar från en annan EES-stat till en tredjestat eller när en person bosatt i en EES-stat överlåter de aktier som han eller hon förvärvat vid ett aktiebyte. Eftersom det föreslås en ny 13 punkt till paragrafen, görs en teknisk ändring i 12 punkten.

45 §. Det föreslås att omnämmandet av aktiebyte i det nuvarande 2 mom. ska slopas och att ett nytt 5 mom. om aktiebyte ska tas in i paragrafen. Det nya 5 mom. motsvarar till sitt innehåll det föreslagna 52 f § 2 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. I momentet föreskrivs att ett aktiebyte inte ger upphov till skattepliktig vinst eller avdragsgill förlust under skatteåret i fråga. Om vederlaget vid aktiebytet utgörs av pengar på det sätt som avses i 52 f § 1 mom., ska aktiebytet emellertid till den del betraktas som skattepliktig överlåtelse. I fråga om ve-

derlag i form av pengar ska den vinst eller förlust som uppkommer till den del vid överlåtelsen behandlas i enlighet med bestämmelserna om överlåtelsevinst.

46 §. Det föreslås att ett nytt 9 mom. ska fogas till paragrafen enligt vilket som tidpunkt för ett aktieförvärv som är resultatet av ett aktiebyte ska anses vara tidpunkten för förvärvet av de aktier som överläts vid aktiebytet. Detta är av betydelse närmast vid tillämpningen av den presumtiva anskaffningsutgiften enligt 46 § 1 mom. På motsvarande sätt ska det vid tillämpningen av 52 f § 3 och 4 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet beaktas under hur lång tid personen har haft de aktier som förvärvades vid aktiebytet i sin ägo.

2 Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft den 1 mars 2012.

De tillämpas första gången vid beskattningen för 2012. Om ett aktiebyte har skett före 1 januari 2009 löper den treåriga tidsfrist ut som avses i det gällande 52 f § 3 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet senast vid utgången av 2011. Därmed finns det ingen orsak att utsträcka bestämmelserna i 52 f § 3 och 4 mom. till att omfatta sådana aktiebyten.

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

*Lagförslag***1.****Lag****om ändring av 52 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet**

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 52 f § 2 och 3 mom. sådana de lyder i lag 1733/1995, samt *fogas* till 52 f §, sådan den lyder i lagarna 1733/1995 och 1077/2008, ett nytt 4 mom. som följer:

52 f §

Vid beskattningen av en aktieägare som överlåtit aktier betraktas vinst eller förlust vid ett aktiebyte inte som skattepliktig inkomst eller avdragsgill utgift. Som anskaffningsutgift för de aktier som mottagits vid bytet betraktas den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för de överlåtna aktierna. Till den del vederlaget utgörs av pengar betraktas aktiebytet som skattepliktig överlåtelse.

Om en fysisk person som förvärvat aktier genom ett aktiebyte anses ha bosatt sig i någon annan stat än en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet enligt finsk lagstiftning eller ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning, innan fem år förflutit från utgången av det skatteår under vilket aktiebytet skedde, ska ett belopp som är skattepliktig inkomst om inte 2 mom. tillämpas på aktiebytet, räknas som inkomst för det skatteår då den skattskyldige anses ha bosatt sig i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Detsamma gäller situationer då en fysisk person efter ett aktiebyte anses ha bosatt sig i en annan stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och han eller hon

enligt den nationella lagstiftningen i den staten eller enligt ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning som den staten ingått anses ha bosatt sig i någon annan stat än en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet innan fem år har förflutit från utgången av det skatteår under vilket aktiebytet skedde.

Om en fysisk person, under den tid han eller hon är bosatt i en annan stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, överlåter aktier som förvärvats som vederlag vid ett aktiebyte och överlåtelsen sker innan fem år har förflutit från utgången av det skatteår under vilket aktiebytet skedde, ska ett belopp som motsvarar de överlåtna aktierna och som skulle ha varit skattepliktig inkomst om inte 2 mom. skulle ha tillämpats på aktiebytet, räknas som inkomst för det skatteår då överlåtelsen av de aktier som förvärvats som vederlag skedde.

_____ Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2012. De bestämmelser som ingår i 52 f § 3 och 4 mom. i lagen tillämpas dock inte på aktiebyten som har skett före den 1 januari 2009.

2.

Lag**om ändring av inkomstskattelagen**

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i inkomstskattelagen (1535/1992) 10 § 12 punkten och 45 § 2 mom., sådana de lyder, 10 § 12 punkten i lag 1741/2009 och 45 § 2 mom. i lag 1136/2005, samt *fogas* till 10 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 1549/1995, 716/2004, 1223/2006 och 1741/2009, en ny 13 punkt, till 45 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 980/1999, 1136/2005 och 1078/2008, ett nytt 5 mom. samt till 46 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 1502/1993, 728/2004 och 1085/2008, ett nytt 9 mom. som följer:

10 §

Inkomst som förvärvats i Finland

Inkomst som förvärvats i Finland är bland annat

12) pensionsinkomst eller annan utbetalning som har erhållits på grundval av en frivillig individuell pensionsförsäkring i en annan stat till den del försäkringspremierna har avdragits vid beskattningen i Finland,

13) sådan överlåtelsevinst vid aktiebyte som är skattepliktig inkomst om inte 52 f § 2 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ska tillämpas på överlåtelsen i en situation som avses i 52 f § 3 och 4 mom. i nämnda lagen.

45 §

Skatteplikt för överlåtelsevinst

Som överlåtelse betraktas inte utbyte av konvertibla skuldebrev som avses i 5 kap. 1 § i lagen om aktiebolag (734/1978) mot aktier i bolaget eller utnyttjande av den rätt att teckna aktier som hänför sig till ett däri nämnt optionslån. Vid överlåtelse av en sådan aktie räknas ägartiden från förvärvet av det konvertibla skuldebrevet eller rätten att teckna aktier.

Vinst eller förlust vid aktiebyte enligt 52 f § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet betraktas inte som skattepliktig inkomst eller avdragsgill utgift, om inte något annat följer av 52 h § i den lagen. Som anskaffningsutgift för de aktier som mottagits vid bytet betraktas den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för de överlåtna aktierna. Till den del vederlaget utgörs av pengar betraktas aktiebytet som skattepliktig överlåtelse. Dessutom iakttas i 52 f § 3 och 4 mom. i nämnda lag

46 §

Uträkning av rörelsevinst

Om de överlåtna aktierna har förvärvats genom ett aktiebyte enligt 52 f § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, ska ägartiden räknas från det fång som föregick aktiebytet. Vid uträkning av det minsta belopp som enligt 1 mom. i denna paragraf dras av från överlåtelsepriset i de situationer som avses i 3 och 4 mom. i ovannämnda paragraf, ska i fråga om den som har ägt de aktier som förvärvats som vederlag vid bytet den tid beaktas som förflutit från tidpunkten för aktiebytet till den tidpunkt då förvärvaren anses ha bosatt sig någon annanstans än i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller till den tidpunkt då förvärvaren, medan han eller hon

är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, överlåter de aktier som förvärvats som vederlag vid bytet.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2012.

Helsingfors den 13 januari 2012

Republikens President

TARJA HALONEN

Finansminister *Jutta Urpilainen*

1.

Lag**om ändring av 52 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet**

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 52 f § 2 och 3 mom., sådana de lyder i lag 1733/1995, samt fogas till 52 f §, sådan den lyder i lagarna 1733/1995 och 1077/2008, ett nytt 4 mom. som följer:

Gällande lydelse

52 f §

Aktiebyte betraktas inte som överlåtelse vid beskattningen. Som anskaffningsutgift för de aktier som mottagits i bytet betraktas den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för de överlåtna aktierna. Till den del som pengar erhålls som vederlag betraktas bytet som överlåtelse av aktier.

Om en person som vid aktiebyte erhållit nya aktier enligt finsk lagstiftning eller ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning bosätter sig i någon annan stat än Finland innan tre år förflutit från utgången av det skatteår under vilket aktiebytet skett, räknas det belopp som utan stadgandet i 2 mom. skulle ha varit skattepliktig inkomst som inkomst under det skatteår då personen i fråga bosatte sig annanstans.

Föreslagen lydelse

52 f §

Vid beskattningen av en aktieägare som överlåtitt aktier betraktas vinst eller förlust vid ett aktiebyte inte som skattepliktig inkomst eller avdragsgill utgift. Som anskaffningsutgift för de aktier som mottagits vid bytet betraktas den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för de överlåtna aktierna. Till den del vederlaget utgörs av pengar betraktas aktiebytet som skattepliktig överlåtelse.

Om en fysisk person som förvärvat aktier genom ett aktiebyte anses ha bosatt sig i någon annan stat än en stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet enligt finsk lagstiftning eller ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning, innan fem år förflutit från utgången av det skatteår under vilket aktiebytet skedde, ska ett belopp som är skattepliktig inkomst om inte 2 mom. tillämpas på aktiebytet, räknas som inkomst för det skatteår då den skattskyldige anses ha bosatt sig i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Detsamma gäller situationer då en fysisk person efter ett aktiebyte anses ha bosatt sig i en annan stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och han eller hon enligt den nationella lagstiftningen i den staten eller enligt ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning som den staten ingått anses ha bosatt sig i någon annan stat än en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet innan fem år har förflutit från utgången av det skatteår under vilket aktie-

bytet skedde.

Om en fysisk person, under den tid han eller hon är bosatt i en annan stat i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, överlåter aktier som förvärvats som vederlag vid ett aktiebyte och överlåtelsen sker innan fem år har förflutit från utgången av det skatteår under vilket aktiebytet skedde, ska ett belopp som motsvarar de överlåtna aktierna och som skulle ha varit skattepliktig inkomst om inte 2 mom. skulle ha tillämpats på aktiebytet, räknas som inkomst för det skatteår då överlåtelsen av de aktier som förvärvats som vederlag skedde.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2012. De bestämmelser som ingår i 52 f § 3 och 4 mom. i lagen tillämpas dock inte på aktiebyten som har skett före den 1 januari 2009.

2.

Lag

om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen (1535/1992) 10 § 12 punkten och 45 § 2 mom., sådana de lyder, 10 § 12 punkten i lag 1741/2009 och 45 § 2 mom. i lag 1136/2005, samt fogas till 10 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 1549/1995, 716/2004, 1223/2006 och 1741/2009, en ny 13 punkt, till 45 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 980/1999, 1136/2005 och 1078/2008, ett nytt 5 mom. samt till 46 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 1502/1993, 728/2004 och 1085/2008, ett nytt 9 mom. som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

10 §

10 §

Inkomst som förvärvats i Finland

Inkomst som förvärvats i Finland

Inkomst som förvärvats i Finland är bland annat

Inkomst som förvärvats i Finland är bland annat

12) pensionsinkomst eller annan utbetalning som har erhållits på grundval av en frivillig individuell pensionsförsäkring i en annan stat till den del försäkringspremierna har

12) pensionsinkomst eller annan utbetalning som har erhållits på grundval av en frivillig individuell pensionsförsäkring i en annan stat till den del försäkringspremierna har

avdragits vid beskattningen i Finland.

avdragits vid beskattningen i Finland,

13) sådan överlåtelsevinst vid aktiebyte som är skattepliktig inkomst om inte 52 f § 2 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ska tillämpas på överlåtelsen i en situation som avses i 52 f § 3 och 4 mom. i nämnda lagen.

45 §

Skatteplikt för överlåtelsevinst

Som överlåtelse betraktas inte utbyte av konvertibla skuldebrev som avses i 5 kap. 1 § i lagen om aktiebolag (734/1978) mot aktier i bolaget eller utnyttjande av den rätt att teckna aktier som hänför sig till ett däri nämnt optionslån. Vid överlåtelse av en sådan aktie räknas ägartiden från förvärvet av det konvertibla skuldebrevet eller rätten att teckna aktier. *Som överlåtelse betraktas inte heller aktiebyte som avses i 52 f § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, om inte något annat följer av 52 h § i nämnda lag. Dessutom iakttas bestämmelserna i 52 f § 3 mom.*

46 §

Uträkning av rörelsevinst

45 §

Skatteplikt för överlåtelsevinst

Som överlåtelse betraktas inte utbyte av konvertibla skuldebrev som avses i 5 kap. 1 § i lagen om aktiebolag (734/1978) mot aktier i bolaget eller utnyttjande av den rätt att teckna aktier som hänför sig till ett däri nämnt optionslån. Vid överlåtelse av en sådan aktie räknas ägartiden från förvärvet av det konvertibla skuldebrevet eller rätten att teckna aktier.

Vinst eller förlust vid aktiebyte enligt 52 f § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet betraktas inte som skattepliktig inkomst eller avdragsgill utgift, om inte något annat följer av 52 h § i den lagen. Som anskaffningsutgift för de aktier som mottagits vid bytet betraktas den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för de överlåtna aktierna. Till den del vederlaget utgörs av pengar betraktas aktiebytet som skattepliktig överlåtelse. Dessutom iakttas i 52 f § 3 och 4 mom. i nämnda lag.

46 §

Uträkning av rörelsevinst

Om de överlåtna aktierna har förvärvats genom ett aktiebyte enligt 52 f § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, ska ägartiden räknas från det fång som föregick aktiebytet. Vid uträkning

av det minsta belopp som enligt 1 mom. i denna paragraf dras av från överlåtelsepriset i de situationer som avses i 3 och 4 mom. i ovannämnda paragraf, ska i fråga om den som har ägt de aktier som förvärvats som vederlag vid bytet den tid beaktas som förflutit från tidpunkten för aktiebytet till den tidpunkt då förvärvaren anses ha bosatt sig någon annanstans än i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller till den tidpunkt då förvärvaren, medan han eller hon är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, överlåter de aktier som förvärvats som vederlag vid bytet.

*Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2012.*