

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

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

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

Ränteutgifter får dras av till fullt belopp till de delar som motsvarar ränteinkomsternas belopp. Om nettoränteutgifterna, med vilka avses de ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna, uppgår till högst 500 000 euro under skatteåret får de dras av i sin helhet. Den föreslagna begränsningen av ränteutgifter är en allmän begränsning och dess belopp bygger på resultatet av gäldenärens näringsverksamhet, som ökats med ränteutgifter, avskrivningar som är avdragsgilla i beskattningen, förluster av finansieringstillgångar och värdeförändringar samt erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag, och minskats med givna koncernbidrag. När nettoränteutgifterna överstiger det nämnda beloppet får nettoränteutgifterna dras av till den del som de uppgår till högst 30 procent av resultat av näringsverksamheten som justerats på ovan angivet sätt. De nettoränteut-

gifter som överstiger detta belopp om 30 procent är inte avdragsgilla. Beloppet av icke avdragsgilla nettoränteutgifter ska dock vara högst så stort som nettoränteutgifterna mellan företag i intressegemenskap. Ränteavdragsbegränsningar ska inte tillämpas när den skattskyldige lägger fram en utredning över att förhållandet mellan den skattskyldiges egna kapital och balansomslutningen enligt bokslutet är högre eller lika stort som motsvarande relationstal i den fastställda koncernbalansräkningen. Begränsningsbestämmelserna ska inte tillämpas på kreditinstitut, försäkringsanstalter eller pensionsanstalter och inte heller till vissa delar på deras koncernbolag. De nettoränteutgifter som inte är avdragsgilla kan avdras från inkomsterna för de påföljande skatteåren inom ramen för de avdragsgilla ränteutgifterna för respektive skatteår.

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

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

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL	1
INNEHÅLL	2
ALLMÅN MOTIVERING	3
1 NULÄGE	3
1.1 Lagstiftning, rättspraxis och beskattningspraxis	3
Förvärvskällor och avdrag för ränteutgifter i förvärvskällan för annan verksamhet	3
Avdrag för ränteutgifter i näringsverksamhetens förvärvskälla	3
1.2 Den internationella utvecklingen samt lagstiftningen i utlandet	5
Nederländerna	5
Storbritannien	5
Italien	6
Norge	6
Frankrike	6
Sverige	7
Tyskland	9
Danmark	9
1.3 Lagstiftningen i EU	10
Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt	10
Ränte- och royaltidirektivet	13
1.4 Avtal för att undvika internationell dubbelbeskattning	13
1.5 Bedömning av nuläget	15
2 MÅLSÄTTNING OCH DE VIKTIGASTE FÖRSLAGEN	16
2.1 Målsättning	16
2.2 Genomförandealternativ	16
2.3 De viktigaste förslagen	18
3 PROPOSITIONENS KONSEKVENSER	19
3.1 Ekonomiska konsekvenser	19
3.2 Konsekvenser för myndigheterna	19
4 BEREDNINGEN AV PROPOSITIONEN	20
4.1 Beredningsskeden och beredningsmaterial	20
4.2 Remissyttranden och hur de har beaktats	20
DETALJMOTIVERING	21
1 LAGFÖRSLAG	21
1.1 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	21
1.2 Lagen om beskattningsförfarande	24
2 IKRAFTTRÄDANDE	24
LAGFÖRSLAG	25
Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	25
Lag om ändring av 65 § i lagen om beskattningsförfarande	27
BILAGA	28
PARALLELLEXT	28
Lag om ändring av 65 § i lagen om beskattningsförfarande	28

ALLMÄN MOTIVERING

1 Nuläge

1.1 Lagstiftning, rättspraxis och beskattningspraxis

Förvärvskällor och avdrag för ränteutgifter i förvärvskällan för annan verksamhet

Fysiska personers och samfunds inkomster delas in i förvärvskällor. Förvärvskällor är näringsverksamhetens förvärvskälla, jordbrukets förvärvskälla och förvärvskällan för annan verksamhet. Inkomster i näringsverksamhetens förvärvskälla beskattas enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), nedan *näringssskattelagen*, inkomster i jordbrukets förvärvskälla enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) och i andra förvärvskällor enligt inkomstskattelagen (1535/1992). Den beskattningsbara inkomsten i respektive förvärvskälla beräknas särskilt och förlusten fastställs enligt förvärvskälla.

För till exempel samfund kan ränteinkomster, överlåtelsevinster och hyresinkomster höra till förvärvskällan för annan verksamhet. Även omfattande hyresverksamhet kan beskattas i förvärvskällan för annan verksamhet. Enligt beslut HFD 1988 B 508 ansågs ett offentligt noterat fastighetsinvesteringssbolags verksamhet inte vara beskattningsbar enligt näringssskattelagen. I beslut HFD 10.11.2000 T 2885 beskattades ändå ett noterat bolags verksamhet enligt näringssskattelagen, eftersom förädling av industri-, affärs- och kontorsfastigheter som hyrs ut och ett aktivt fastighetsinnehav ingick i verksamheten.

Enligt 29 § 2 mom. i inkomstskattelagen iakttas i tillämpliga delar bestämmelserna om beräkning av kapitalinkomst vid beskattningen av samfunds och samfälliga förmånens inkomster i annan förvärvskälla. Enligt 54 § i inkomstskattelagen har en skattskyldig rätt att dra av de utgifter som han har haft för att förvärva eller bibehålla sina inkomster. Till dessa utgifter räknas dock inte ränteutgifter. Räntor på skulder som samfund upptagit för att förvärva inkomster i en annan förvärvskälla dras enligt 58 § 1 mom. 2 punkten

i inkomstskattelagen av som skuld för inkomstens förvärvande.

Avdrag för ränteutgifter i näringsverksamhetens förvärvskälla

Rätten att göra avdrag för ränteutgifter är omfattande i näringssskattelagen. Enligt 7 § i näringssskattelagen är utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande samt därav härrörande förluster avdragbara i näringsverksamhetens förvärvskälla. I 18 § 1 mom. 2 punkten i näringssskattelagen finns en specialbestämmelse om avdragbarhet för ränteutgifter. Enligt bestämmelsen är ränta på skuld som härrör av näringsverksamhet avdragbar, även då räntan är beroende av rörelsens resultat. Enligt 23 § i näringssskattelagen utgör ränta kostnad för det skatteår, för vilket den betalas. Enligt 16 § 2 punkten i näringssskattelagen får utgifter för förvärvande eller bibehållande av skattefri inkomst inte dras av. Den andel av utgifterna som överstiger den skattefria inkomsten är dock avdragbar. Begränsningen av avdrag för utgifter som rör skattefri inkomst har inte i näringssskattelagen ansetts gälla ränteutgifter, eftersom ränta inte betraktas som en utgift som uppkommit för förvärvande eller bibehållande av en viss inkomstpost.

I 7 § 2 mom. i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995), nedan *förfarandelagen*, konstateras att utgifterna för förvärvandet eller bibehållandet av skattefri inkomst från en främmande stat och de räntor som hänför sig till inkomsten inte är avdragbara. I bestämmelsen hänvisas till inkomster som förvärvats utomlands och som är skattefria i Finland, eftersom undantagandemetoden tillämpas på inkomsterna vid undanröjande av dubbelbeskattning. I lagrummet föreskrivs dessutom särskilt att samfund kan dra av utgifter och räntor som hänför sig till skattefri dividendinkomst. I praktiken begränsar bestämmelsen i förfarandelagen endast sällan rätten till avdrag för ränteutgifter enligt näringssskattelagen.

Finland har inga särskilda skattebestämmelser som begränsar ett inhemskt samfunds

rätt att i sin beskattning dra av ränteutgifter för skuld som upptagits hos en som betraktas som begränsat skattskyldig i Finland, utan vid avdrag för ränteutgifter tillämpas de bestämmelser i näringskattelagen och förfarandelagen som nämns ovan. I högsta förvaltningsdomstolens beslut HFD 1983 II 515 och HFD 1999:19 ansågs att avdrag för räntor som betalats till en begränsat skattskyldig i skatteavtalssituationer inte kunde begränsas mera än vid betalning av räntor till en allmänt skattskyldig borgenär, eftersom det fanns ett skatteavtal med en särskild artikel om icke-diskriminering mellan Finland och borgenärens hemvistland. I Finland finns också vissa beslut av högsta förvaltningsdomstolen där ett visst relationstal för eget och främmande kapital som uppgetts i ansökan om förhandsavgörande har godkänts. I beslut HFD 1999:19 var relationstalet för främmande och eget kapital 15:1. I beslut HFD 19.2.1986 T 642 beaktades relationen mellan eget och främmande kapital, amorteringen av lån mellan moder- och dotterbolaget och räntenivån jämfördes med den dividend som allmänt betalats i Finland för placering i eget kapital. EU-domstolens domar har tolkats så att avdragsgillheten för räntor på placeringar i främmande kapital från en medlemsstat i Europeiska unionen, nedan *EU-stat*, eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, nedan *EES*, inte får begränsas i Finland. En begränsning skulle strida mot europarätten och avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, nedan *EES-avtalet*, från 1992, om motsvarande begränsning inte tillämpas mellan parter inom landet.

Förutsättningen för att ränteutgifter får dras av i Finland är att räntan är marknadsmässig. Räntan är marknadsmässig, då den motsvarar räntan mellan oberoende parter. För räntans belopp och räntebetalning kan en rättelse av internprissättning enligt 31 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) vara tillämplig, 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.

Då rättelse av internprissättning är tillämplig läggs till den skattskyldiges inkomst det belopp som inkomsten skulle ha stigit till om villkoren för åtgärden, till exempel ett skuldförhållande, hade motsvarat dem som hade avtalats mellan oberoende parter. I beskattningspraxis har finansiering med främmande kapital från ett företag i intressegemenskap på grundval av 31 § i lagen om beskattningsförfarande kunnat betraktas som placering i eget kapital. Ersättning som betalats för en sådan placering har inte betraktats som en avdragsgill utgift i beskattningen i Finland. Ingen rättspraxis har offentliggjorts för sådana situationer.

Bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande kan tillämpas när den rättsliga form som getts åt ett förhållande eller en åtgärd inte motsvarar sakens egentliga natur eller syftemål. Bestämmelsen lämpar sig även om köpesumman, annat vederlag eller betalningstiden fastslagits i ett avtal eller någon annan åtgärd vidtagits uppenbarligen i syfte att uppnå befrielse från skatt. Paragraf 28 i lagen om beskattningsförfarande har bl.a. i beslut HFD 1988 B 567 tillämpats på aktiehandel som gjorts i intressegemenskap och i beslut HFD 1997:101 på balansbolagsarrangemang. Det kan vara möjligt att tillämpa bestämmelsen om kringgående av skatt i åtgärder mellan bolag i intressegemenskap till exempel då under- eller överprissättning i enlighet med bestämmelsen uppenbarligen har använts i syfte att uppnå befrielse från skatt. Förutsättningarna för bestämmelsen om kringgående av skatt uppfylls dock inte alltid, såsom i beslut HFD 2008:6, där bestämmelsen om kringgående av skatt inte tillämpades och dividenden från olika aktieslag som baserade sig på en bestämmelse i bolagsordningen inte betraktades som lön, eftersom dividendens belopp baserade sig på det verksamhetsresultat som varje läkaraktieägare tjänar in åt läkarbolaget i ett visst aktieslag vid bolaget. I beskattningspraxis, till exempel vid koncern-interna företagsomstruktureringar, har avdragsgillhet för uppkomna ränteutgifter kunnat vägras med stöd av 28 § i lagen om beskattningsförfarande. Då har omstruktureringen ansetts ha uppkommit av skattemässiga skäl och uppenbarligen i syfte att uppnå

befrielse från skatt. Det har inte publicerats någon rättspraxis för sådana här situationer. Förutom bestämmelsen om kringgående av skatt har i rättspraxis i vissa situationer tillämpats bestämmelsen om förtäckt dividend i 29 § i lagen om beskattningsförfarande.

1.2 Den internationella utvecklingen samt lagstiftningen i utlandet

Nederländerna

I Nederländerna kan rätten till ränteavdrag begränsas bland annat genom allmänna bestämmelser om kringgående av skatt, särskilda bestämmelser om begränsning av rätten till ränteavdrag och en underkapitaliseringsregel.

I underkapitaliseringsregeln granskas relationen mellan eget och främmande kapital. Bestämmelsen är tillämplig endast om den skattskyldiga hör till en bolagsrättslig koncern. Enligt civilrättsliga bestämmelser bildas en koncern i allmänhet då det är fråga om majoritetsaktieinnehav. Enligt underkapitaliseringsreglerna kan den skattskyldige välja att tillämpa regeln 3:1 som baserar sig på relationen mellan främmande och eget kapital eller att tillämpa relationstalet för koncernens främmande och eget kapital, nedan *koncern-test*. Avdragsrätten för räntor begränsas, om relationen mellan det främmande och egna kapitalet överstiger 3:1, dvs. skulden är mer än tre gånger så stor som det egna kapitalet. Begränsningen tillämpas på lån både från företag i intressegemenskap och från andra. Ränteutgifterna för lån som överstiger relationstalet kan dock alltid dras av upp till 500 000 euro. Alternativt kan den skattskyldige välja koncerntestet. Till en koncerns räknas även utländska bolag. Koncernens relationstal anges enligt det konsoliderade ekonomiska bokslutet, där man beaktar dotterbolag, med vilka moderbolaget bildar en beskattningsbar helhet (fiscal unity) samt bolag som i beskattningen betraktas som genomströmningsbolag och där moderbolaget har en andel. När koncernens relationstal används tillämpas inte gränsen på 500 000 euro för ränteavdrag och inte den definition på främmande kapital som tillämpas när relationstalet 1:3 används.

I företagsbeskattningen görs först en eventuell klassificering av skulden som eget kapital och därefter tillämpas underkapitaliseringsregler. Skuldinstrument som i beskattningen klassificerats som eget kapital betraktas som eget kapital vid bedömningen av om regeln 3:1 är tillämplig. Den skattemässiga klassificeringen av skulden som eget kapital har inte nödvändigtvis någon effekt, om rätten till ränteavdrag begränsas genom koncerntestet.

Genom en underkapitaliseringsregel kan räntor dock begränsas högst till ett belopp som motsvarar räntorna på lån från företag i intressegemenskap eller lån som de garanterat. Icke avdragsgilla ränteutgifter kan inte dras av under kommande år. Ränteinkomst är skattepliktig för långgivaren, även om ränteutgiften är icke avdragsgill för gäldenären.

I Nederländerna begränsas från den 1 januari 2012 rätten för holdingbolag som gör företagsförvärv att dra av ränteutgifter, då de förvärvar aktier i ett annat bolag och det förvärvande bolaget och målbolagen bildar en beskattningsbar helhet i Nederländerna (fiscal unity). Holdingbolagens ränteavdrag begränsas genom relationen mellan förvärvsutgiften och förvärvsskulden. Förvärvsskulden får inte under året för förvärvet överstiga 60 procent av förvärvsutgiften. Procentandelen minskar varje år 5 procent upp till 25 procent. Begränsningen tillämpas, om räntan är över en miljon euro och den betalda räntan är större än målbolagets vinster.

Storbritannien

Ränteavdrag kan avslås i Storbritanniens beskattning, om räntan betraktas som vinstutdelning. Storbritannien har inga särskilda underkapitaliseringsregler. Underkapitaliseringsreglerna utgör en del av internprissättningen. Ränteavdraget erkänns inte, om räntan inte är marknadsmässig. Dessutom har Storbritannien särskilda bestämmelser för ingripande bland annat i beskattningen av double dipping-situationer och skattemässiga hybridbolag och hybridinstrument. I företagsbeskattningen i Storbritannien kan ränteavdrag även förkastas, om det enda eller huvudsakliga syftet med arrangemanget är att undvika samfundsskatten i Storbritannien.

Italien

I Italien kan avdragsrätten för räntor begränsas, om mottagaren av ränteinkomsten direkt eller indirekt står under bestämmande inflytande av personer med hemvist utanför Europeiska unionen. Enligt särskilda regler för stater med låg beskattning kan avdragsrätten för räntor begränsas, om de betalas för transaktioner som gjorts med ett bolag som har hemvist i en annan än en EU-medlemsstat och beskattas enligt en förmånlig skattesats. Avdrag för räntor kan dock tillåtas bland annat av företagsekonomiska skäl.

Enligt begränsningarna för ränteavdrag kan ränteutgifter dras av till fullt belopp upp till ränteinkomsternas belopp. De ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna, dvs. netto-ränteutgifterna, kan dras av till högst 30 procent av EBITDA. EBITDA är resultatet före räntor, skatter, avskrivningar och amorteringar (earnings before interest, taxes, depreciation and amortization). Ränteutgifter som överstiger denna 30-procentsgräns kan dras av under kommande år. Om nationell konsolidering av beskattningsbar inkomst tillämpas på företag, kan ränteutgifter som överstiger 30-procentsgränsen för ett företag under vissa förutsättningar dras av från den konsoliderade beskattningsbara inkomsten. Förutsättningen är att andra bolag som ska konsolideras inte använder sin 30-procentsgräns till att dra av sina räntor och att gränsen under samma skatteår kan användas av andra bolag som ska konsolideras. Inkomster som motsvarar icke avdragsgilla ränteutgifter betraktas inte som dividendinkomst i mottagarens beskattning, och därför är inkomsterna skattepliktiga för mottagaren även till de delar betalaren inte har rätt till avdrag för ränteutgifter.

Norge

Norge har inga särskilda underkapitaliseringsregler. Främmande kapital kan dock klassificeras som eget kapital, om den skuld som upptagits och ränta som betalats inte är marknadsmässig. Då räknas räntan som dividend och kan inte dras av i beskattningen. I

praktiken görs ingen omklassificering av främmande kapital, om relationen mellan det egna och främmande kapitalet är 20:80.

Frankrike

Frankrikes underkapitaliseringsregler tillämpas på bolag i intressegemenskap. Bestämmelserna tillämpas med vissa undantag även på ränta för lån som upptagits hos tredje part, om en part i intressegemenskap eller någon annan tredje part som har säkerhet från ett företag i intressegemenskap, har gett säkerhet för lånet. Bolagen anses ingå i en intressegemenskap om det ena bolaget direkt eller indirekt äger minst 50 procent av kapitalet i det andra bolaget eller det ena bolaget utövar faktiskt bestämmande inflytande i det andra bolaget. Vid bedömningen av om det är fråga om en intressegemenskap beaktas även ett tredje bolags direkta eller indirekta bestämmande inflytande.

Vid avdragsbegränsning granskas relationen 1,5:1 mellan skuld och eget kapital, om beloppet av räntor som betalats till företag i intressegemenskap överstiger 25 procent av bolagets resultat före skatt, med vilket belopp räntor som betalats till företag i intressegemenskap överstiger räntor som erhållits från dessa, avskrivningar och vissa leasingavgifter och beloppet av räntor från parter i intressegemenskap. Räntor som överstiger den högsta av ovan nämnda gränser är inte avdragsgilla, men kan dras av under kommande år. Ett ränteavdrag som överförs till kommande år minskar dock årligen fem procent från och med det andra avdragsåret. Ränteavdragsbegränsningar tillämpas bland annat inte, om bolagets samtliga skulder från parter i intressegemenskap och andra inte överstiger hela koncernens globala skulder, på penninginrättningarnas låntagning, låntagning mellan penninginrättningar samt koncernens centraliserade medelsförvaltning. Dessutom tillämpas ränteavdragsbegränsningar inte på vissa ekonomiska transaktioner och små transaktioner där räntan understiger 150 000 euro.

Sedan 2012 är det inte möjligt i Frankrike att dra av finansieringskostnaderna för aktieförvärv, om det förvärvande bolaget inte kan visa, att besluten i anslutning till aktierna i praktiken fattas av det förvärvande bolaget

eller av ett annat bolag som ingår i samma ekonomiska grupp och är grundat i Frankrike. Dessutom förutsätter avdrag för finansieringskostnader att bestämmande inflytandet i det förvärvade bolaget i praktiken utövas av det förvärvande bolaget eller dess dotterbolag. Regeln tillämpas inte, om aktiernas värde inte överstiger en miljon euro, förvärvet inte har finansierats med lån eller skuldförhållandet i den koncern till vilken bolaget hör är större eller lika stor som bolagets eget skuldförhållande.

Sverige

I Sverige får ränteutgifter som rör skattefri inkomst inte dras av. Där gäller inga allmänna begränsningar för ränteavdrag. De bestämmelser som varit i kraft i Sverige sedan 2009 och som begränsar ränteavdragsrätten är 24 kap. 10 a – 10 e § i inkomstskattelagen. Enligt bestämmelserna får företagen inte dra av räntorna på en skuld från ett företag i intressegemenskap, till den del lånet avser ett förvärv av en delägar rätt från ett företag som ingår i intressegemenskapen. Med företag avses juridiska personer och svenska handelsbolag. Begränsningarna gäller också begränsat skattskyldigas fasta driftställen i Sverige. Begränsningen gäller inte situationer där en inkomst som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med en skattesats på minst 10 procent, om företaget bara hade haft den inkomsten, nedan *10-procentsregeln*, eller situationer där förvärv av egendom och skuld kan motiveras med huvudsakligen affärsmässiga skäl, nedan *ventilregeln*.

Sveriges skattemyndighet Skatteverket har gjort två utredningar om de gällande bestämmelserna om begränsning av ränteavdragsrätten, den ena 2008 och den andra 2011. Skatteverket konstaterar den 14 mars 2011 i sin utredning ”Ränteavdrag i företagssektorn – Fortsatt kartläggning”, att de nya regler för ränteavdragsbegränsning som trädde i kraft i Sverige 2009 har haft viss effekt, men mindre än vad man kunnat förvänta sig. I synnerhet tioprocentsregeln har haft vissa icke-önskade effekter. Koncerninterna räntor har betalats till stater där räntemottagaren beskattas med minst 10 procent. Skatteverket föreslog i Sverige till dessa delar att tiopro-

centsregeln inte ska tillämpas, om den transaktion som gett upphov till ränteutgiften har vidtagits bara eller huvudsakligen av skatte-skäl.

Skatteverket i Sverige fäste redan 2008 uppmärksamhet vid att ränteavdragsbegränsningar borde omfatta inte bara de förvärv av delägar rätter som nämns i regleringen utan även fordringsrätter. I utredningen 2011 konstaterar Skatteverket att gällande begränsningsreglering inte tillämpas till exempel på lån för finansiering av utdelningar eller förvärv av koncerninterna fordringar. Reglerna tillämpas inte heller på uppnåendet av skattefördelar genom valutakursförändringar och valutakursförluster, då den motpart som erhåller en valutakursvinst inte beskattas för denna. Dessutom används Sverige enligt Skatteverket som ett genomgångsland för koncernintern upplåning.

Högsta förvaltningsdomstolen i Sverige, nedan *HFD*, meddelade 2011 domarna HFD 2011-11-30, mål nr 4348-10, mål nr 4797-10, mål nr 4798-10, mål nr 4800-10, mål nr 7648-09 och mål nr 7649-09. I domarna har HFD tagit ställning bland annat till om de svenska bestämmelserna om begränsning av ränteavdragsrätten är förenliga med europarätten och skatteavtalen, tioprocentsregeln och ventilregeln.

I målen 4797-10, 4798-10, 4800-10 och 7648-09 ansåg HFD att avdragsbegränsningsreglerna enligt EU-domstolens dom i mål C-397 /09, Scheuten Solar Technology, nedan *mål Scheuten Solar*, inte strider mot ränte- och royaltydirektivet. HFD bedömde också avdragsbegränsningsreglernas förenlighet med etableringsfriheten i artikel 49 i fördraget om Europeiska unionens funktions-sätt, nedan *FEUF*. HFD konstaterade att det kan vara fråga om en förbjuden inskränkning även då bestämmelserna inte direkt gäller en utländsk räntemottagare, men i praktiken ändå innebär att sådana betalningar missgynnas. HFD ansåg att tioprocentsregeln kan vara en förbjuden begränsningsregel. HFD hänvisade till EU-domstolens dom i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, nedan *mål Lankhorst-Hohorst*, och ansåg att det där var fråga om likadana bestämmelser i Tyskland som i Sverige. I bestämmelserna i Tyskland fästes dock ingen uppmärksamhet vid i vilken ut-

sträckning mottagaren beskattades i sitt hemland. De svenska reglerna uppställer inte något krav på att beskattningen av räntorna ska ske i Sverige, utan genom tioprocentregeln kan ränteavdrag göras även då räntor beskattas i den utländska mottagarens hemland. Mål Lankhorst-Hohorst är enligt HFD därmed inte direkt överförbart på de svenska reglerna. HFD konstaterade också att i mål C-231/05, *Oy AA*, nedan *mål Oy AA*, kunde som villkor för avdrag för koncernbidrag i Finland uppställas hur koncernbidraget behandlas i mottagarens hemstat. HFD ansåg att detta hade viss relevans även när det gäller andra avdragsbestämmelser än koncernbidragsreglerna. HFD ansåg dessutom med hänvisning till domen i mål C-403/03, *Schempp*, nedan *mål Schempp*, att negativa skattemässiga konsekvenser som är en följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning inte kommer i konflikt med etableringsfriheten. HFD ansåg att det förhållandet att avdragsbegränsningsreglerna är tillämpliga på räntebetalningar till mottagare i länder där räntor beskattas lägre än med tio procent, men inte på räntebetalningar till mottagare i Sverige som betalar full bolagsskatt på mottagna räntor, får anses vara en följd av olikheter i medlemsstaternas lagstiftning. HFD ansåg att en tillämpning av avdragsbegränsningsreglerna inte innebär en inskränkning i etableringsfriheten. HFD begärde inget förhållsbesked från EU-domstolen i målet.

I mål 4798-10 granskade HFD hur artikel 24 i skatteavtalet mellan Sverige och Belgien inverkar på tillämpningen av avdragsbegränsningsreglerna. Enligt skatteavtalet ska ränta som betalas till ett belgiskt företag vara avdragsgill på samma villkor som om räntan betalas till ett svenskt företag. Enligt HFD är avdragsrätten densamma och därför kommer en tillämpning av avdragsbestämmelserna inte i konflikt med artikel 24.

I mål 4800-10 och 7648-09 kvarhöll HFD Skatterättsnämndens beslut vid bedömningen av tioprocentregeln. HFD ansåg att det beräknade så kallade Notional interest deduction-avdraget som i Belgien görs på grundval av nettotillgångar, nedan *NID-avdraget*, ska beaktas som ”vinstutdelningsavdrag” vid bedömningen av om mottagaren beskattas för ränteinkomsten med en skattesats om minst

tio procent i sin hemviststat. NID-avdraget är ett beräknat skatteavdrag på bolagets nettotillgångar.

I mål 4348-10 granskade HFD när de företagsekonomiska skäl som utgör förutsättningen för ventilregeln kan anses föreligga. I målet föregicks ett förvärv av ägarandelar mellan närstående bolag av ett externt förvärv. Förvärvet mellan de närstående bolagen framstod tidsmässigt och även i övrigt endast som ett led i att foga in bolaget i intressegemenskapen. HFD ansåg att bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning inte kunde tillämpas i denna situation. I målen 4797-10, 4798-10, 4800-10 och 7649-09 var det fråga om helt intern handel med ägarandelar. HFD ansåg att det i målen inte förelåg huvudsakligen affärsmässiga skäl som skulle befria från en begränsning av avdragsrätten. HFD ansåg att tillämpningen av ventilregeln vid interna förvärv av ägarandelar ska vara mycket restriktiv.

Ett problem i Sveriges gällande reglering som begränsar avdragsrätten kan utifrån ovanstående anses vara bland annat att ränteavdraget begränsas endast till sådana koncerninterna lån som har uppkommit vid förvärv av ägarandelar från närstående bolag samt tolkningen av tioprocentregeln och ventilregeln. Sveriges regering meddelade hösten 2011 att bestämmelserna om ränteavdrag kommer att skärpas. Regeringen sände i mars 2012 ut på remiss en proposition, där ränteavdragsrätten begränsas ytterligare för att skydda det svenska skatteunderlaget. Dessutom granskar Sveriges företagsskattekommitté särskilt på allmän nivå ränteavdragsbegränsningar i sin slutrapport, som lämnas senast den 1 november 2013. I den svenska regeringens proposition föreslås att gällande ränteavdragsbegränsning utvidgas till alla skulder i en intressegemenskap och att ränteutgifter betalda till inkomsttagare som är bosatta i lågskatteländer utanför EES-staterna, förutom i skatteavtalsstater, inte får avdras. Dessutom kan ränteavdragsrätten begränsas, även om den verkliga räntemottagaren beskattas med minst 10 procent, om det kan påvisas att ränteutgifterna har uppkommit för att undgå skatt. Regeringens proposition innehåller också vissa andra ändrings-

förslag. Avsikten är att ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2013.

Tyskland

I Tyskland gäller en allmän ränteavdragsbegränsning. Begränsningen tillämpas även när det inte existerar en intressegemenskap mellan räntebetalaren och inkomsttagaren. Begränsningen tillämpas på bolag med hemvist i Tyskland, utländska bolags fasta driftställen i Tyskland och på sammanslutningar som har en tysk filial. Enligt begränsningen får nettoränteutgifter inte dras av till de delar de överstiger 30 procent av skattemässig EBITDA. I Tysklands koncernbeskattning (Organschaft) tillämpas 30 procents gränsen i en inkomstbeskattad koncern på moderbolagets nivå enligt beskattningskoncernens EBITDA. Ränteutgifter som omfattas av avdragsbegränsningen klassificeras inte som utdelning och kan dras av under kommande år utan tidsbegränsning. Sedan 2010 har oanvänd EBITDA kunnat flyttas fram högst fem år.

I Tyskland tillämpas inte ränteavdragsbegränsningen, om nettoränteutgifterna på ett år är högst tre miljoner euro, bolaget inte hör till en koncern, som kan konsolideras enligt de internationella redovisningsstandarderna, nedan *IFRS*, eller företagets egna kapitals förhållande till balansslutningen enligt företagets bokföring är högre eller lika stort som koncernens motsvarande relationstal eller understiger koncernens relationstal med högst två procent. Vid tillämpningen av tremiljonsgränsen kan samtliga ränteutgifter vara icke avdragsgilla, om begränsningen på 30 procent är tillämplig.

Exempel

Nettoränteutgifterna är fyra miljoner euro. Den skattemässiga EBITDA är noll, då är ränteutgifter på fyra miljoner euro enligt 30-procentsgränsen icke avdragsgilla i sin helhet.

Den koncernbalansräkning som ska granskas är en koncernbalansräkning enligt handelsregleringen och bearbetas till vissa delar

för att den ska kunna jämföras med balansräkningen för ett enskilt bolag. Den koncernbalansräkning som ska användas kan ha gjorts upp enligt *IFRS*, handelsregleringen i en enskild EU-medlemsstat eller *US GAAP*. Räntavdragsbegränsning tillämpas i Tyskland ändå, om koncernbolaget har fått lån från ett bolag i intressegemenskap och låneräntorna överstiger tio procent av gäldenärens ränteutgifter.

Danmark

I Danmark gäller en allmän underkapitaliseringsbestämmelse som begränsar ränteavdragsrätten. Begränsningen tillämpas, då räntebetalaren är ett bolag som är allmänt skattskyldigt i Danmark eller ett begränsat skattskyldigt bolags fasta driftställe. Begränsningar tillämpas endast på ränteutgifter mellan parter i intressegemenskap, då skulden överstiger 10 miljoner DKK. Mellan parterna existerar en intressegemenskap bland annat då det direkta eller indirekta ägandet av aktiekapitalet eller rätten till röstvärdet överstiger 50 procent. En dansk långgivare är inte skattskyldig för sin ränta, om den danska gäldenär som betalat den inte kan dra av ränteutgiften i sin beskattning. Denna princip tillämpas inte på lån som beviljas av tredje parter eller på lån som garanteras av företag i intressegemenskap.

Avdragsrätten för räntor som betalats i intressegemenskap begränsas då relationen mellan bolagets främmande och egna kapital överstiger 4:1 i slutet av skatteåret. Förutom räntorna är kapitalförluster för sådana skulder icke avdragsgilla. Räntor som överstiger relationstalet kan dras av, om företaget visar att liknande räntor är avdragsgilla mellan andra än parter i intressegemenskap.

Dessutom tillämpas två begränsningar oberoende av om lånet erhållits från en part i intressegemenskap eller inte. Först begränsas avdragsrätten för nettoränteutgifter högst till det belopp som fås genom att de beskattningsvärden för bolagets affärsmedel som räknas upp i lagstiftningen multipliceras med en viss procentandel. År 2011 var procentandelen 4,5. För det andra är nettoränteutgifterna icke avdragsgilla till de delar de överstiger 80 procent av den årliga beskattningsbara in-

komsten före räntor och skatt (EBIT). Netto-ränteutgifter, som understiger 21,3 miljoner DKK, får dock dras av trots ovan nämnda procentgränser. Icke avdragsgilla ränteutgifter betraktas inte som utdelning vid tillämpningen av den nationella lagstiftningen eller avtal som ingåtts för att undvika internationell dubbelbeskattning.

1.3 Lagstiftningen i EU

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

I Europeiska unionens lagstiftning jämförs i allmänhet nationella och gränsöverskridande situationer då man bedömer likheten i situationerna, och om de nationella bestämmelserna strider mot FEUF eller EES-avtalet. Beskattningen av allmänt och begränsat skattskyldiga kan enligt EU-domstolens domar variera. Om situationen för allmänt och begränsat skattskyldiga ändå är densamma, borde även beskattningen vara lika. Även om situationerna är likadana och beskattningen borde vara likadan, kan olika beskattning vara tillåten på en s.k. rättfärdigandegrund. Rättfärdigandegrunden ska överensstämma med proportionalitetsprincipen, vilket innebär att man genom bestämmelsen måste uppnå det uppställda målet och att målet ska stå i rätt förhållande till det eftersträvade målet.

Den rätt till frihet i FEUF som ska tillämpas på ränteavdragsrättigheter kan vara etableringsfriheten, om regleringen begränsas till situationer mellan parter i intressegemenskap. Motparten i en situation med en intressegemenskap har bestämmande inflytande över den andra parten. EU-domstolen har i allmänhet granskat situationer med bestämmande inflytande utifrån etableringsfriheten och ansett att de övriga rättigheterna till frihet är en följd av att etableringsfriheten utövas. Då begränsar varken FEUF eller EES-avtalet tillämpningen av ränteavdragsbegränsningar på tredjestat, dvs. stater utanför EU och EES, eftersom etableringsfriheten inte tillämpas på tredje stat. Fri rörlighet för kapital är den enda rätten till frihet som även omfattar en tredjestat.

EU-domstolen har inte avgjort FEUF:s inverkan i en situation där en begränsning av

ränteavdragsrätten är bunden vid beskattningsnivån för mottagaren av ränteinkomsten. I EU-domstolens domar har den nationella regleringen granskats i vissa andra situationer, där beskattningsnivån i den ena staten påverkar inkomstens skattepliktighet i den andra medlemsstaten eller rätten att göra skatteavdrag i den andra staten. I mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, nedan *mål Cadbury Schweppes*, granskades förenligheten mellan bestämmelserna om bassamfund och bestämmelserna om etableringsfrihet i det då gällande fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, numera FEUF. I målet ansågs lagstiftningen om bassamfund i Storbritannien begränsa ett brittiskt bolags etableringsfrihet. Enligt domen borde bestämmelserna om bassamfund inte tillämpas, om ett utländskt bassamfunds verksamhet inte är rent konstlat. Upplägget kan enligt domen inte anses vara konstlat enbart för att avsikten är att uppnå en skattemässig fördel. Upplägget kan anses konstlat, då det finns ett subjektivt element, dvs. en avsikt att uppnå en skattemässig fördel och de objektiva omständigheterna för bassamfundets fysiska existens inte har uppnåtts. Objektiva kännetecken för ett bassamfunds fysiska existens är bolagets verkliga etablering i den medlemsstat som är mottagare och att faktisk ekonomisk verksamhet bedrivs där. När principerna i målet *Cadbury-Schweppes* är tillämpliga för en ränteavdragsbegränsning kan begränsningen tillämpas endast om det är fråga om ett konstlat upplägg. Då kan man också tänka så att om det finns ett huvudsakligt företagsekonomiskt skäl till upplägget, får ränteavdragsbegränsningen inte tillämpas. Bassamfundsregleringen skiljer sig dock från ränteavdragsbegränsningarna så att det vid ränteavdragsbegränsningar inte är fråga om att inkomsten för ett samfund med hemvist i en EU-stat beskattas i en annan medlemsstat, utan att skatteavdragsrätten för ränteutgifter begränsas på grund av den låga beskattningen av det samfund som får ränteinkomst. Ränteavdragsrätten kan begränsas till exempel då borgenärens samfundsskatteprocent på inkomst som motsvarar ränteutgifter är lägre än i gäldenärens hemviststat eller ränteinkomsten är helt eller delvis skattefri för borgenären. Avdragsrätten för ränteutgifter kan

begränsas även då gäldenären och borgenären har hemvist i samma stat och ränteinkomsten är skattefri i borgenärens hemviststat till exempel på den grund att mottagaren av ränteinkomsten är skattefri. Begränsningen bör omfatta både nationella och gränsöverskridande situationer.

Till det konstlade upplägg som nämns i målet Cadbury Schweppes hänför sig också förekomsten av ett godtagbart ekonomiskt skäl. I mål C-126/10, Foggia, granskades artikel 11.1 a (nuvarande artikel 15.1 a i fusionsdirektivet) i rådets direktiv av den 19 oktober 2009 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 (2009/133/EG), nedan *fusionsdirektivet*. Enligt punkten kan förmånerna i fusionsdirektivet nekas, om huvudsyftet eller ett av de huvudsakliga syftena med en fusion är skatteflykt eller skatteundandragande. I domen ansågs att begreppet godtagbara kommersiella skäl går utöver enbart en strävan efter en rent skattemässig förmån. Det är likväl möjligt att ett godtagbart kommersiellt skäl kan grundas på flera skäl, bland vilka även skattemässiga överväganden kan ingå. Förekomsten av godtagbara kommersiella skäl ska prövas från fall till fall och transaktionen i sin helhet. I domen konstateras att bestämmelsen i fusionsdirektivet återspeglar den allmänna unionsrättsliga principen att rättsmissbruk är otillåtet. Enligt domen kan tillämpningen av unionsrättens bestämmelser inte utsträckas till att även omfatta missbruk, dvs. transaktioner som inte är affärsmässiga, utan endast sker i syfte att via missbruk dra nytta av de fördelar som föreskrivs i nämnda rätt.

I mål Oy AA ansågs att Finlands koncernbidragssystem inte stred mot etableringsfriheten, även om dotterbolaget inte kunde lämna koncernbidrag till sitt moderbolag, som inte hade sitt säte i samma medlemsstat. Detta trots att det särskilda målet för koncernbidragssystemet inte var att neka skattefordelar i helt fiktiva upplägg. Möjligheten till avdrag för koncernbidraget påverkades inte av beskattningsnivån i hemviststaten för

det bolag som får koncernbidrag. I domen ansågs i och för sig att Finlands koncernbidragssystem stred mot etableringsfriheten. Lagstiftningen stred dock inte mot etableringsfriheten, eftersom den var berättigad på grund av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och risken för skatteflykt.

I mål C-319/02, Manninen, nedan *mål Manninen*, granskades systemet med gottgörelse för bolagsskatten i Finland och dess förhållande till fri rörlighet för kapital. I domen ansågs att gottgörelse för bolagsskatt ska beviljas i Finland även när utdelning betalas från ett annat land. Då kan gottgörelse för bolagsskatten dock begränsas till det skattebelopp som verkligen inbetalats utomlands, eftersom även gottgörelsen för bolagsskatt för utdelningar i Finland alltid motsvarar den skatt som det bolag som lämnar utdelningen faktiskt har betalat. Om ränteavdragsrätten begränsas enligt borgenärens skatteprocent, påminner situationen om situationen i mål Manninen så till vida, att skattebeloppet i Finland påverkas, om även indirekt, av skattebeloppet utomlands och därigenom av samfundsskatteprocenten utomlands. Domen i mål Manninen kan vid bedömningen av ränteavdragsbegränsningar tolkas så att den möjliggör en bindning av ränteavdraget till samfundsskatteprocenten i borgenärens hemviststat. Vid en ränteavdragsbegränsning och i det gottgörelsesystem för bolagsskatt som behandlats i mål Manninen är det ändå inte samma sak som regleras och därför är det osäkert om man kan dra slutsatser utifrån mål Manninen.

En ränteavdragsbegränsning, där avdragsrätten för ränteutgifter begränsas på grund av en låg beskattningsnivå för borgenären, kan anses vara förenlig med EU-rätten åtminstone till de delar bestämmelsen tillämpas på lån som tagits hos både inhemska och utländska borgenärer. I nationella och gränsöverskridande situationer beviljas dock inte ett lika stort ränteavdrag, om skatteprocenten för borgenären i en gränsöverskridande situation är lägre än gäldenärens skatteprocent. Om beskattningen anses vara lika, tillmäts det ingen betydelse att samfundsskatteprocenten i den ena staten är lägre än i den andra. Beskattningen kan anses vara lika, om man an-

ser att det är fråga om en skillnad i beskattningsnivå mellan medlemsstaterna. Beskattningen kan betraktas som lika, eftersom ränteavdraget begränsas enligt samma mekanism. Om beskattningen dock anses vara en annan, måste det avgöras om det finns tillräckliga rättfärdigande grunder för regleringen. Om regleringen anses begränsa etableringsfriheten, kan begränsningen motiveras med rättfärdigande grunder, om regleringen uppfyller relativitetsprincipen, även om regleringen inte är begränsad till enbart konstlade upplägg. Med stöd av domen i mål Oy AA kan en ränteavdragsbegränsning motiveras med behovet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan olika medlemsstater och undvika risken för skatteflykt. Man kan även anse att en ränteavdragsbegränsning tryggar den regionala beskattningsrätten och förhindrar att koncernen har en omfattande rätt att välja i vilken medlemsstat beskattningen ska ske.

EU-domstolen har utfärdat domar där man granskat om underkapitaliseringsregler är förenliga med EU-rätten. I mål Lankhorst-Hohorst ansågs att underkapitaliseringsreglerna i Tyskland stred mot etableringsfriheten i grundfördraget, eftersom de begränsade avdragsgillheten för räntor på lån enbart från utländska samfund. I domen ansågs att en skillnad i finansieringen av ett dotterbolag enligt om finansieringen kommer från ett utländskt eller inhemskt bolag innebär en begränsning av etableringsfriheten. Domstolen ansåg att det inte fanns rättfärdigande grunder för begränsningen. Som rättfärdigande grund godkändes inte enligt vedertagen rättspraxis minskningen av skatteintäkter, eftersom den inte utgör ett tvingande hänsyn av allmänintresse. Risken för skatteflykt ansågs inte heller vara en rättfärdigande grund, eftersom syftet med Tysklands lagstiftning inte var att ställa rent konstlade upplägg utanför skattemässiga fördelar. Som rättfärdigande grund godkändes inte heller skattesystemets kongruens eller säkerställandet av skattekontrollernas effektivitet.

I mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, behandlade EU-domstolen frågan om begränsningar för koncerninterna finansieringsarrangemang kan ställas i nationell lagstiftning. Frågan var om

avdragsgillheten för ränta som betalas till ett utländskt samfund kan begränsas, även om motsvarande begränsning inte gäller för ränta till ett inhemskt samfund. Domstolen ansåg att den nationella bestämmelsen stred mot etableringsfriheten. Som rättfärdigande grund godkändes inte det nationella skattesystemets kongruens. Den nationella bestämmelsen kunde dock tillämpas, då rättfärdigande grunden var att förhindra skatteflykt. Rättfärdigande grunden uppfyllde i detta mål i motsats till i målet Lankhorst-Hohorst relativitetsprincipen, eftersom den skattskyldiga utan överdrivna administrativa insatser kunde lägga fram bevisning för att det fanns kommersiella motiv till transaktionen, och om transaktionen trots den skattskyldigas bevisning betraktas som helt konstlad utan verkliga kommersiella motiv, kan ränteutgiften i beskattningen betraktas som icke avdragsgill vinstutdelning endast till de delar den överstiger det räntebelopp som överenskommit mellan oberoende parter. EU-domstolen ansåg att en medlemsstat som begränsar ränteavdragsrätten inte i en sådan situation är skyldig att säkerställa att motsvarande justering av inkomst görs i borgenärens hemviststat. EU-domstolen ansåg också att principerna för etableringsfrihet inte ska tillämpas på situationen, om ett bolag i en medlemsstat får lån från ett bolag som har hemvist i en annan eller en tredjestat och inte har bestämmande inflytande i låntagarbolaget, då båda bolagen står under indirekt eller direkt bestämmande inflytande av ett gemensamt koncernbolag med hemvist i en tredjestat. Etableringsfriheten är den primära frihet som ska tillämpas på situationen, eftersom en nationell underkapitaliseringsregel tillämpas endast då en begränsat skattskyldig har direkt eller indirekt bestämmande inflytande över gäldenären. Begränsningar av fri rörlighet för kapital och rätten att fritt tillhandahålla tjänster är bara en omedelbar följd av en begränsning av etableringsfriheten. På situationen kan inte heller tillämpas bestämmelserna om fri rörlighet för kapital, eftersom den nationella lagstiftning som behandlas i målet påverkar huvudsakligen etableringsfriheten. Då är fritt utbud av tjänster och fri rörlighet för kapital en oundviklig följd av en eventuell begränsning av etableringsfriheten och förenligheten

mellan den nationella lagstiftningen och grundfördraget kan inte prövas utifrån rätten att fritt tillhandahålla tjänster och fri rörlighet för kapital. Bestämmelserna om etableringsfrihet i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, numera FEUF, kan inte tillämpas till förmån för bolag med hemvist i en tredjestat.

Kommissionen har i sitt meddelande KOM(2007) 785 slutligen konstaterat att det inte är önskvärt att underkapitaliseringsreglerna utsträcks till att också omfatta rent nationella sammanhang för att undvika anklagelser om diskriminering. Utifrån EU-domstolens rättspraxis verkar det dock som om regleringen kan begränsas till rent nationella sammanhang endast om rättfärdigande-grunden till exempel är att begränsningarna inte tillämpas på andra än rent konstlade uppbygg.

Utifrån EU-domstolens praxis verkar det som om en underkapitaliseringsregel som är tillämplig på andra än rent nationella sammanhang kan vara möjlig till exempel om

—syftet med den nationella bestämmelsen är att förhindra skatteflykt,

—den skattskyldige utan överdrivna administrativa insatser kan lägga fram bevisning för de kommersiella motiv som transaktionen kan ha,

—om transaktionen trots den skattskyldiges bevisning anses vara rent konstlad utan verkliga kommersiella motiv, kan räntekostnaderna i beskattningen betraktas som icke avdragsgill vinstutdelning och

—ränteutgifterna kan vara icke avdragsgilla endast till de delar de överstiger det räntebelopp som överenskommit mellan oberoende parter.

Om en begränsning av ränteavdragsrätten tillämpas på både nationella och gränsöverskridande situationer, verkar det vara möjligt att begränsningen omfattar även andra än konstlade uppbygg.

Ränte- och royaltydirektivet

Även bestämmelserna i ränte- och royaltydirektivet kan ha effekt för ränteavdragsbegränsningar, om det anses att begränsningen av ränteavdragsrätten kan jämföras med källskatt på ränteinkomst. I Sverige har man dis-

kuterat förenligheten mellan den där gällande ränteavdragsbegränsningen och europarätten. Utgångspunkten i diskussionen har varit att regleringen är förenlig med FEUF, som ingår i Europeiska unionens primärrätt, om den gäller både utländska och inhemska samfund. Det har ansetts vara svårare att ta ställning till förenligheten för ränte- och royaltydirektivet, som ingår i sekundärrätten, eftersom det inte är fråga om ränta på källskatt, utan på nekande av avdragsrätt i betalarens hemviststat. En tolkning kan vara att begränsning av ränteavdragsrätten inte jämföras med uttag av källskatt, varvid ränte- och royaltydirektivet inte tillämpas. Enligt ränte- och royaltydirektivet kan nationella bestämmelser tillämpas, då huvudsyftet eller ett av huvudsyftena med en transaktion är skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

I mål Scheuten Solar ansåg EU-domstolen att ränte- och royaltydirektivet inte utgör ett hinder för nationella bestämmelser, enligt vilka räntor på ett lån som ett bolag med hemvist i en medlemsstat betalar till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat tas med i inkomsten för det förstnämnda bolaget. I domen granskades ränteavdragsbegränsningarna i Tyskland. Ränte- och royaltydirektivet utgör enligt domen i målet inte något hinder för särskilda eller allmänna ränteavdragsbegränsningar.

1.4 Avtal för att undvika internationell dubbelbeskattning

De avtal Finland ingått för att undvika internationell dubbelbeskattning baseras i allmänhet på OECD:s modellskatteavtal. I kommentarerna till modellskatteavtalet ges anvisningar för tolkningen av bestämmelserna i modellskatteavtalet. I kommentarerna till modellskatteavtalet har tagits ställning till en begränsning av ränteavdragsrätten endast med en underkapitaliseringsregel. Bestämmelserna i ett enskilt skatteavtal kan avvika från modellskatteavtalet och därför kan tolkningen av ett enskilt skatteavtal även på denna grund vara en annan än i kommentarerna till modellskatteavtalet. Dessutom kan de stater som är parter i skatteavtalet avvika från tolkningsanvisningarna i kommentarerna.

I artikel 9 i OECD:s modellskatteavtal behandlas beskattningen av företag i intresse-gemenskap. Enligt kommentaren till modellskatteavtalet utgör artikeln inget hinder för tillämpningen av nationella underkapitaliseringsregler, då syftet är att tillämpa principen om marknadsmässiga villkor i skuldförhållandet. Artikeln kan tillämpas både när det fastslås om räntan följer marknadsvillkoren och om lånet bör betraktas som lån eller till exempel som kapital. Företagets vinst får inte överstiga en marknadsmässig vinst till följd av att artikeln tillämpas.

Om vinsten för ett företag i en stat växer vid en justering som myndigheterna gör så att vid den beskattas samma inkomst som redan beskattats som inkomst för ett närstående företag i en annan stat, kan den senare staten vara skyldig att göra en s.k. följdjustering enligt artikel 9 stycke 2 i OECD:s modellskatteavtal. Följdjusteringen ska göras då inkomstökningen i den första staten både principiellt och kvantitativt är berättigad. Genom följdjustering undanröjs beskattning av samma post i två stater.

I artikel 10 i modellskatteavtalet ingår bestämmelser om beskattning av utdelning. Förutom på utdelning tillämpas artikeln på räntan på skuld då borgenären i praktiken delar gäldenärsbolagets företagsrisk. Artikeln utgör inget hinder för att klassificera räntan som utdelning enligt nationella underkapitaliseringsregler. Enligt kommentarerna till modellskatteavtalet kan man beakta bl.a. följande omständigheter vid bedömningen av borgenärens andel i gäldenärsbolagets företagsrisk:

- har avsikten varit att genom lån kompensera en stor del av företagets förlorade kapital och företaget saknar medel som motsvarar lånet,

- har borgenären rätt till bolagets vinster,

- är lånet ett kapitallån med avseende på de övriga borgenärerna och utdelningsbetalningen,

- är räntans belopp eller räntebetalningen beroende av bolagets vinster och

- i skuldebrevet har inte avtalats någon viss återbetalningsdag.

I artikel 11 stycke 3 i modellskatteavtalet definieras begreppet ränta vid tillämpningen av skatteavtalet. Allmänt taget avser ränta

inkomst av vilken fordran som helst. Till exempel ränta på konvertibla skuldebrev ska i allmänhet inte betraktas som utdelning förrän skuldebrevet har konverterats till aktier. Räntor på dessa skuldebrev kan dock betraktas som utdelning, om skulden är del i gäldenärsföretagets företagsrisk. Som ränta betraktas inte ur underkapitaliseringsvinkel poster, som betraktas som utdelning enligt artikel 10.

Som ränta enligt modellskatteavtalet betraktas enligt artikel 11 stycke 3 högst räntans marknadsmässiga belopp, då det finns ett särskilt förhållande mellan räntans betalare och mottagare eller mellan dessa och tredje part och räntan överstiger det marknadsmässiga beloppet. Det belopp som behandlas som ränta beskattas enligt den nationella lagstiftningen i avtalsstaterna, om de övriga artiklarna i skatteavtalet inte påverkar beskattningen. Bestämmelsen möjliggör ett ingripande i räntans belopp, men enligt kommentaren till artikel 11 stycke 6 i modellskatteavtalet till exempel inte en omklassificering av lånet som kapital. Avtalsstaterna kan dock ändra texten i modellskatteavtalet så att lånet kan omklassificeras även enligt detta stycke. Enligt artikel 9 i modellskatteavtalet kan ett lån dock omklassificeras som kapital.

Bestämmelser om förbud mot diskriminering ingår i artikel 24 i modellskatteavtalet. I artikel 24 stycke 4 i modellskatteavtalet ingår ett så kallat särskilt diskrimineringsförbud, som gäller bland annat avdragsgillhet för ränta som betalats till ett företag med hemvist i en annan avtalsstat. Enligt bestämmelsen ska sådan ränta vara avdragsgill för det företag som har hemvist i den andra avtalsstaten på samma sätt som om räntan hade betalats till ett företag med hemvist i samma stat. Det särskilda förbudet mot diskriminering utgör inget hinder för en tillämpning av nationella underkapitaliseringsregler, då de är förenliga med artikel 9 stycke 1 och artikel 11 stycke 6. Om underkapitaliseringsreglerna inte uppfyller förutsättningarna i nämnda stycken i artiklarna 9 och 11, förhindrar den särskilda bestämmelsen om diskrimineringsförbud att en nationell underkapitaliseringsregel tillämpas endast på en ränteutgift som betalats till en borgenär med hemvist i en annan avtalsstat.

Enligt förbudet mot diskriminering i artikel 24 stycke 5 i modellskatteavtalet får ett bolag i en medlemsstat som ägs eller administreras av en ägare i en annan stat inte behandlas strängare i beskattningen än ett bolag vars ägare har hemvist i samma stat. Genom förbudet mot diskriminering av utländskt ägande kan de nationella underkapitaliseringsreglerna begränsas, om de tillämpas endast på företag som står under bestämmande inflytande av begränsat skattskyldiga. Bestämmelsen om diskrimineringsförbud kan dock inte tillämpas, om artikel 9 och artikel 11 stycke 6 i modellskatteavtalet möjliggör en underkapitaliseringsregel.

1.5 Bedömning av nuläget

I beskattningspraxis har framkommit olika situationer där den beskattningsbara inkomsten minskas i Finland genom betalning av räntor till begränsat skattskyldiga eller genom att främmande kapital prioriteras i den skattskyldiges finansieringsstruktur. Under skatteåret 2011 var samfundsskattesatsen i Finland 26 procent och från ingången av skatteåret 2012 har den varit 24,5 procent. Sänkningen av samfundsskattesatsen antas inte i någon betydande utsträckning minska antalet situationer där ränteutgifter inriktas på Finland för att uppnå skattefördelar.

Ränteutgifter urholkar skattebasen i Finland, eftersom tyngdpunkten i företagets finansieringsstruktur ligger på främmande kapital. Räntan på främmande kapital är i allmänhet avdragsgill i beskattningen, men avkastning på eget kapital, såsom dividend, kan i allmänhet inte dras av från den beskattningsbara inkomsten. Skattebasen kan också urholkas genom skattemässiga hybridarrangemang, där ränteutgiften är avdragsgill i betalarens hemviststat och skattefri i mottagarens hemviststat, till exempel som utdelning eller överlåtelsevinst av egendom. Företagsförvärv kan finansieras med lån, varvid det holdingbolag som är köpare eller det utländska samfundets fasta driftställe i Finland, till vilket aktierna allokteras, drar av ränteutgifterna för det lån som upptagits för förvärvet. Ränteutgifterna kan täckas med målbolagets resultat, om målbolaget betalar koncernbidrag till holdingbolaget eller målbolaget och holding-

bolaget fusioneras. I holdingstrukturerna kan det främmande kapitalets belopp dessutom vara stort i relation till det egna kapitalet och räntan kan betalas till en stat med lägre skattesats än i Finland.

I Finland kan ränteavdragsrätten för närvarande begränsas främst genom bestämmelser om internprissättning eller bestämmelsen om kringgående av skatt. Tillämpningen av bestämmelsen om internprissättning förutsätter att räntan på lån eller en placering i främmande kapital inte kan betraktas som marknadsmässig. Till internprissättning hänför sig i allmänhet en följdjustering i hemviststaten för mottagaren av ränteinkomsten, om den stat som är part anser internprissättningen motiverad. I beskattningspraxis har under den senaste tiden ingripits i ränteavdragsrätten även genom bestämmelsen om kringgående av skatt. Bestämmelsens tillämplighet ska i varje enskilt fall prövas särskilt och dess tillämpning är osäker. Därför kan möjligheten att ställa prognoser för beskattningen vara dålig vid tillämpningen av bestämmelsen om kringgående av skatt, vilket inte kan betraktas som kännetecknande för ett gott skattesystem.

Internationellt har samtliga av Finlands centrala konkurrentländer särskilda eller allmänna ränteavdragsbegränsningar. På denna grund kan begränsningarna inte i någon betydande utsträckning antas försämra Finlands internationella konkurrensställning. Regleringen kunde till och med delvis undanröja snedvridningar i konkurrensen mellan helt inhemska koncerner och koncerner som bedriver verksamhet i olika stater.

Sedan ränteavdragsarrangemang som urholkar Finlands skattebas blivit allmänna och på grund av de problem som hänför sig till den nuvarande regleringen bör avdragsrätten för ränteutgifter begränsas genom en särskild lagstiftning. I propositionen föreslås att man i Finland inför en allmän ränteavdragsbegränsning och att bestämmelsen tillämpas i näringsverksamhetens förvärvskälla.

Regleringen föreslås inte i detta skede bli intagen i inkomstkattelagen bland annat därför att tillämpningen av ränteavdragsbegränsningar även i förvärvskällan för annan verksamhet skulle innebära att regleringen tillämpas på bostadsaktiebolag och att resul-

taträkningen vid beskattningen inte kan användas som grund för regleringen på samma sätt som i näringsverksamhetens förvärvskälla. Att inkludera bostadsaktiebolag i begränsningsregleringen kan enligt de remissyttranden som kommit in om utkastet till proposition äventyra bostadsproduktionen och höja hyresnivån på bostäder. Det kan också ha effekt för pensionsförsäkringsbolagens intäkter. Om regleringen tas in i inkomstskattelagen, men bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsbolag befrias från bestämmelsens tillämpningsområde, kan skattefördelar för ränteavdrag fortfarande i vissa strukturer eftersträvas även vid stora fastighetsförvärv. Av ovan anförda skäl betraktas alternativet att ta in en sådan bestämmelse om ränteavdragsbegränsning i inkomstskattelagen enligt vilken begränsningen inte ska tillämpas på bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag inte som ett fungerande alternativ. Eftersom regleringen inte föreslås bli intagen i inkomstskattelagen, kan det hända att vissa fall, såsom avdrag för ränteutgifter vid uthyrning av fastigheter blir utanför bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning, om verksamheten beskattas i förvärvskällan för annan verksamhet. Konsekvenserna av regleringen måste också till denna del följas upp och regleringen senare vid behov även tas in i inkomstskattelagen.

2 Målsättning och de viktigaste förslagen

2.1 Målsättning

Målet för den föreslagna regleringen är att trygga Finlands skattebas i näringsbeskattningen. Målet för regleringen är också att inhemska och utländska koncerner ska ha samma konkurrensställning. Koncerner som består av endast inhemska bolag kan inte dra fördel av skattefördelar som kan uppnås genom lån som upptas utomlands.

För att förtydliga tolkning av bestämmelsen är förutsättningen för tillämpningen av den föreslagna bestämmelsen inte ett syfte att kringgå skatt. Om syftet att kringgå skatt var en förutsättning för tillämpningen, skulle man bli tvungen att bedöma när det finns tillräckliga företagsekonomiska skäl för arran-

gementet och när det inte finns. Tillämpningen av bestämmelsen är då beroende av tolkning och osäker, vilket försämrar rättssäkerheten. För dessa situationer finns redan en bestämmelse om kringgående av skatt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande.

Om regleringen görs som inriktad ränteavdragsbegränsning, kan bestämmelsen tillämpas till exempel på situationer där målet är att minska Finlands skatt genom att överföra beskattningsbara inkomster som ränteutgifter från Finland till lågskatteländer. Inkomstbeskattningen kan vara låg, då samfundsskattesatsen är låg, inkomsten är delvis eller helt skattefri eller skatteavdrag från inkomsten görs i inkomsttagarens hemviststat. I sådana situationer kan en begränsning av ränteavdragsrätten dock vara ineffektiv bland annat för att det kan vara svårt att ange ränteinkomstens verkliga förmånstagare. Ränteinkomst kan betalas från Finland till en skattskyldig med hemvist i en stat vars beskattningsnivå anses vara tillräcklig och den direkta mottagaren av ränteinkomsten kan överföra inkomsten vidare till en skattskyldig med hemvist i en stat med låg beskattning. Genom lån- och räntearrangemang eftersträvas skattefördelar i allmänhet i situationer med gränsoverskridande intressegemenskap och i näringsverksamhetens förvärvskälla, och därför föreslås regleringen bli förverkligad i sådana situationer.

2.2 Genomförandialternativ

Ränteavdragsrätten kan begränsas genom inriktade ränteavdragsbegränsningar, underkapitaliseringsregler, begränsningar på grundval av resultaträkningen eller allmänna bestämmelser om kringgående av skatt eller en kombination av dessa. I målinriktade bestämmelser, till exempel sådana som är bundna till nivån på beskattningen i hemviststaten för mottagaren av inkomst som motsvarar ränteutgiften, är den europarättsliga osäkerheten större än i allmänna underkapitaliseringsregler eller begränsningar som baserar sig på resultaträkningen.

Bestämmelsen kan innehålla bestämmelser om undantag, genom vilka ränteavdragsrätten tillåts i vissa situationer trots begränsningsbestämmelsen. För att bestämmelsen

ska fungera administrativt är undantagsbestämmelser motiverade. Genom dem garanteras att man genom begränsningarna inte ingriper i situationer där skattefördelen är liten eller det i allmänhet kan antas att skattefördelar inte eftersträvas. Valet av regleringsmetod påverkas av vilka situationer avsikten är att ingripa i genom lagstiftningen.

Ränteavdragsbegränsningen kan inriktas på alla ränteutgifter eller bara på ränteutgifter mellan företag i intressegemenskap. Skattefördelar eftersträvas i allmänhet i finansieringssituationer mellan företag i intressegemenskap, och därför uppnås målet för regleringen i allmänhet när begränsningen tillämpas endast på ränteutgifter mellan företag i intressegemenskap. I allmänhet eftersträvas skattefördelar i synnerhet genom arrangemang mellan samfund. Av denna orsak är det motiverat att avgränsa regleringen till ränteutgifter för samfund samt öppna bolag och kommanditbolag.

Regleringen kan tillämpas på både nationella och gränsöverskridande situationer eller enbart på gränsöverskridande situationer. Om regleringen tillämpas enbart på gränsöverskridande situationer kan bestämmelserna i FEUF och EES-avtalet förutsätta, att begränsningen inte tillämpas om det finns tillräckliga företagsekonomiska skäl till arrangemanget. Att ta in en sådan undantagsbestämmelse i regleringen kan göra den svårtolkad, vilket gör att regleringens effektivitet och förutsägbarhet är dålig. Därför skulle det vara enklast att utsträcka regleringen till både nationella och gränsöverskridande situationer.

Målet för en inriktad begränsning av ränteavdragsrätten är att förhindra skattefördelar i en enskild situation som anges i lagen. Begränsningen gäller endast ränteutgifter i sådana situationer som definieras i begränsningslagstiftningen.

En underkapitaliseringsregel är en allmän begränsning av ränteavdragsrätten, som grundar sig på relationen mellan främmande och eget kapital. När relationstalet för främmande och eget kapital överskrider begränsas avdragsrätten för ränteutgifter. Begränsningen gäller företagets ränteutgifter i sin helhet.

En ränteavdragsbegränsning som baserar sig på resultaträkningen är en allmän be-

gränsning där det i allmänhet är tillåtet att dra av nettoränteutgifter endast till ett procentbelopp som överstiger nyckeltalet i EBITDA eller någon annan resultaträkning. Med EBITDA kan avses bokföringsmässig EBITDA eller den kan anges särskilt i beskattningen genom att till exempel utgå från näringsverksamhetens resultat, till vilket läggs vissa poster som ska beaktas i beskattningen. Begränsningen gäller företagets ränteutgifter i sin helhet. En avgränsning till situationer med intressegemenskap kan göras till exempel så att begränsningen av nettoränteutgifterna kan vara högst lika stor som de nettoränteutgifter som betalats till företag i intressegemenskap.

Allmänna bestämmelser om kringgående av skatt tillämpas på situationer som kan betraktas som skatteflykt. Den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt gäller inte uttryckligen ränteavdrag, men kan också lämpa sig för sådana om förutsättningarna för tillämpningen av bestämmelsen uppfylls. I allmänhet är förutsättningen för tillämpningen av bestämmelsen om kringgående av skatt att det inte finns tillräckliga företagsekonomiska skäl för arrangemanget. Tillämpningen är ofta beroende av tolkning både ur de skattskyldigas och skattetagarnas synvinkel.

Särskilt eller utöver ränteavdragsbegränsningarna kan föreskrivas att ränteinkomst från källstaten är skattepliktig inkomst för en begränsat skattskyldig, och då kan källskatt tas ut för den enligt de nationella bestämmelserna. Då beskattas den begränsat skattskyldigas ränteinkomst och räntetagaren är skattskyldig. Källbeskattningen påverkar inte skattebeloppet för räntebetalaren, men ger källstaten skatteinkomster. Uttaget av källskatt kan begränsas av avtal som gjorts för att undvika internationell dubbelbeskattning och av ränte- och royaltidirektivet.

För att begränsa avdragsrätten för ränteutgifter kan även en särskild ränteavdragsbegränsning föreskrivas i holdingstrukturer. Begränsningen kan tillämpas på ett holdingbolag eller ett utländskt bolags fasta driftställe i Finland förvärvar ett målbolag och det förvärvande bolaget tar upp lån för förvärv av aktier. Ränteavdragsbegränsningen för holdingbolag kan dock utgöra ett problem. Regleringen ska sannolikt tillämpas på både

inhemska och utländska ägares holdingstrukturer på samma sätt, för att regleringen ska vara förenlig med europarätten och bestämmelserna i EES-avtalet. Regleringen kan försvåra Finlands internationella konkurrensställning. Sverige har inga särskilda ränteavdragsbegränsningar, som till exempel ska tillämpas på utomstående aktieförvärv genom holdingstrukturer. I Nederländerna och Frankrike har avdrag för holdingbolags ränteutgifter begränsats sedan början av 2012. Den ränteavdragsbegränsning som nu föreslås kan antas påverka ränteavdragsrätten delvis även i holdingstrukturena.

2.3 De viktigaste förslagen

I propositionen föreslås att näringskattelagen ändras så att en bestämmelse om en begränsning av avdragsrätten för ränteutgifter tas in i den. Begränsningen tillämpas i beskattningen av samfund, öppna bolag och kommanditbolag samt motsvarande utländska samfund och bolag i Finland. Regleringen är både direkt och indirekt tillämplig på ränteutgifterna för lån som tagits hos ett företag i intressegemenskap. Indirekta lånearrangemang kan till exempel vara back-to-back-lån eller säkerheter.

Ränteutgifter får dras av till fullt belopp till de delar som motsvarar ränteinkomsternas belopp. Nettoränteutgifterna kan även dras av då de under skatteåret uppgår till högst 500 000 euro. Ränteavdragsbegränsningar tillämpas på nettoränteutgifternas belopp i sin helhet, då nettoränteutgifterna överstiger 500 000 euro.

Den föreslagna begränsningen av ränteutgifterna baserar sig på resultatet av räntebetalarens näringsverksamhet, med tillägg för ränteutgifter, avskrivningar som dras av i beskattningen, förluster av finansieringstillgångar och värdeförändringar samt erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986), nedan *koncernbidraglagen*. Givna koncernbidrag dras av från näringsverksamhetens resultat. Ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna kan dras av till de delar de utgör högst 30 procent av näringsverksamhetens resultat med ovan nämnda tillägg och avdrag. Inkomstskatterna är inte avdragsgilla kostna-

der, eftersom de inte är utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande, och därför avses med näringsverksamhetens resultat det beskattningsbara resultatet före inkomstskatter och andra icke avdragsgilla skatter. Nettoränteutgifter som överstiger procentgränsen ska inte vara avdragsgilla. Beloppet av icke avdragsgilla nettoränteutgifter ska dock vara högst lika stort som nettoränteutgifterna mellan företag i intressegemenskap. Om räntor inte alls betalas till företag i intressegemenskap, begränsar den föreslagna bestämmelsen inte avdraget för ränteutgifter. Ränteavdragsbegränsningar ska inte tillämpas när den skattskyldige lägger fram en utredning över att relationen mellan den skattskyldiges egna kapital och balansomslutningen enligt bokslutet är högre eller lika stor som motsvarande relationstal i den fastställda koncernbalansräkningen. Begränsningsbestämmelserna ska inte tillämpas på kreditinstitut, försäkringsanstalter eller pensionsanstalter och inte heller till vissa delar på företag som hör till samma koncern. De nettoränteutgifter som inte är avdragsgilla kan avdras från resultatet för de påföljande skatteåren inom ramen för de avdragsgilla ränteutgifterna för respektive skatteår.

Den föreslagna avdragsbegränsningen för ränteutgifter är en specialbestämmelse genom vilken ränteutgifter som annars är avdragsgilla begränsas i näringsverksamhetens förvärvskälla. Avdrag för ränteutgifter förutsätter fortfarande allmänt taget bland annat att det är fråga om ränteutgifter för den skattskyldige som drar av räntorna och att ränteutgifterna är marknadsmässiga. Utöver den föreslagna bestämmelsen kan ingrepp i avdrag för ränteutgifter fortfarande göras genom bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande och rättelsen av internprissättning i 31 § i lagen om beskattningsförfarande. Dessa bestämmelser kan vara tillämpliga, om tillämpningsförutsättningarna i 28 § och 31 § i lagen om beskattningsförfarande uppfylls. Det inbördes förhållandet emellan 28, 29 och 31 § i lagen om beskattningsförfarande har granskats i beslut HFD 2009:70. Aktuellt i målet var om det från en koncernintern aktieöverlåtelse till underpris skulle göras ett tillägg till inkomsten för mottagaren av överlåtelsen med

stöd av 29 eller 31 § i lagen om beskattningsförfarande. I 29 § i lagen om beskattningsförfarande föreskrivs om förtäckt dividend. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att 29 och 31 § i lagen om beskattningsförfarande är specialbestämmelser och att 28 § är en allmän bestämmelse. Enligt beslutet var 31 § i lagen om beskattningsförfarande inte tillämplig, eftersom bestämmelsen inte gäller en fördel som mottagaren av en överlåtelse får vid övertagandet av egendom till ett lägre pris än gängse pris. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att 29 § i lagen om beskattningsförfarande i sig var tillämplig. Bestämmelsen tillämpades dock inte, eftersom arrangementet inte kunde anses ha skett för undvikande av skatt på dividend, eftersom dividend som ett samfund får enligt 6 a § i näringskattelagen i regel är skattefri.

Verkningarna av de föreslagna bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning på avdrag av ränteutgifter ska följas. Skatteförvaltningen kan göra en utredning om bestämmelsens verkningar. Med stöd av utredningen kan senare bl.a. avgöras särskilt om bestämmelserna måste ändras till exempel genom att motsvarande bestämmelser tas in i inkomstskattelagen, bestämmelserna breddas genom målriktade ränteavdragsbegränsningar i syfte att begränsa avdragsrätten för ränteutgifter i vissa specialsituationer, eller på grund av koncernernas finansieringsmodeller. Vid bedömningen av senare ändringar i regleringen ska övriga ändringar i skattesystemet beaktas, såsom eventuella förändrade koncernskattebestämmelser och bestämmelser om indelningen i förvärvskällor.

3 Propositionens konsekvenser

3.1 Ekonomiska konsekvenser

Förslagets ekonomiska konsekvenser har bedömts i näringsverksamhetens förvärvskälla med stöd av uppgifter som erhållits från Skatteförvaltningen för skatteåret 2010. Kalkylen har gjorts genom statisk beräkning. Vid bedömningen av skattekonsekvenser har 24,5 procent använts som samfundsskattesats. Undantag från begränsningen av ränte-

avdragsrätten som baserar sig på koncernbalansräkningen har beaktats schematiskt i uträkningarna.

De företag som betalar icke avdragsgilla räntor skulle enligt kalkylerna vara företag med stor omsättning. Av de bolag som betalar icke avdragsgill ränta hör största delen antingen till inhemska eller utländska multinationella företag och företagen skulle i genomsnitt vara mycket skuldsatta. Begränsningen kan tillämpas på 185 företag för skatteåret 2010. Beloppet på de icke avdragsgilla räntorna skatteåret 2010 är 587 miljoner euro, den fulla skattekonsekvenspotentialen 144 miljoner euro och effekten på skatteintäkterna 70 miljoner euro. Med den fulla skattekonsekvenspotentialen avses den totala förändringen i samfundsskatten under det skatteår ränteavdragsbegränsningen tas i bruk. Dock skulle endast en del av den fulla skattekonsekvenspotentialen öka samfundsskatten under skatteåret, eftersom en del binds vid förluster. Utan den undantagsbestämmelse som baserar sig på koncernbalansräkningen skulle effekten på skatteintäkterna för skatteåret 2010 vara cirka 40 miljoner euro större än om regleringen skulle innehålla den undantagsbestämmelse som baserar sig på koncernbalansräkningen.

Ränteavdragsbegränsningen kan ha konsekvenser för de belopp som ska betalas som koncernbidrag, vilket även kan minska begränsningens inverkan på ökningen av samfundsskatten vid tillämpningen av begränsningsbestämmelserna.

3.2 Konsekvenser för myndigheterna

De föreslagna ändringarna kan antas i någon mån utöka Skatteförvaltningens arbetsmängd, eftersom ränteavdragsbegränsningarnas tillämplighet ska prövas när beskattningen verkställs samt det ska utredas om icke avdragsgilla nettoränteutgifter som överförs från tidigare skatteår kan användas. Däremot kan bestämmelsen i någon mån minska Skatteförvaltningens arbetsmängd när det gäller att utreda situationer med internprissättning i skuldsituationer och tillämpningen av be-

stämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande.

4 Beredningen av propositionen

4.1 Beredningsskeden och beredningsmaterial

Vid finansministeriets skatteavdelning gjordes 2009 en utredning om ränteavdragsbegränsningar vid beskattningen av inkomst av näringsverksamhet. Utredningen var ute på remiss i april 2009. I en del av remissyttrandena ansåg man det möjligt att begränsa ränteavdragsrätten i vissa situationer. En inriktad begränsning kunde vara möjlig i internationella situationer mellan företag i intressegemenskap, då det är fråga om en ogrundad skattefördel. En minimigräns föreslås bli ställd för tillämpningen av begränsningen och den skattskyldige ska ha möjlighet att påvisa ett företagsekonomiskt skäl till lånet, varvid ränteavdragsrätten inte begränsas. I några yttranden konstaterades även att bestämmelser om skatteincitament för eget kapital, såsom NID och ACE, bör tas in i lagen.

Propositionen har beretts vid finansministeriet och behandlats i en expertgrupp för näringsbeskattningen som tillsattes av finansministeriet den 20 december 2011. Arbetsgruppen har granskat inriktad och allmän ränteavdragsbegränsning och utifrån det ansåg arbetsgruppen att den allmänna ränteavdragsbegränsningen är ändamålsenlig.

4.2 Remissyttrandena och hur de har beaktats

Propositionen har varit föremål för två remissförfaranden, det första i april 2012 och det andra i september 2012. Yttrandena om propositionen har under den första remissen begärts och erhållits av Finlands näringsliv rf, Finanssialan Keskusliitto - Finansbranschens Centralförbund ry, Centralhandelskammaren, KHT-yhdistys - Föreningen CGR ry, Familjeföretagens förbund rf, Fin-

lands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Suomen Attac ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland rf, Skatteförvaltningen, Skattebetalarnas Centralförbund rf och professor Marjaana Helminen. Yttranden har även erhållits från bland annat Finlands Kommunförbund, Trafikverket, INFRA ry, Tieyhtiö Valtatie 7 Oy, Työeläkevakuuttajat TELA - Arbetspensionsförsäkrarna TELA ry, Asunto-, toimitila- ja rakennuttajaliitto RAKLI ry, Finlands Advokatförbund, PricewaterhouseCoopers Ab, FVCA Suomen pääomasijoitusyhdistys ry, Helsingfors stad, Finsk Energiindustri rf och Kommunfinans Abp. Under den andra remissen har yttranden erhållits av Finlands Näringsliv rf, Finanssialan Keskusliitto - Finansbranschens Centralförbund ry, Centralhandelskammaren, Familjeföretagens förbund rf, Asunto-, toimitila- ja rakennuttajaliitto RAKLI ry, Finlands Kommunförbund, Työeläkevakuuttajat TELA - Arbetspensionsförsäkrarna TELA ry, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf och Skatteförvaltningen.

I propositionen har de ställningstaganden som framförts under den första remissen beaktats bland annat så, att bestämmelsen inte föreslås bli tillämpad på förvärvskällan för annan verksamhet för att den inte ska begränsa ränteavdragsrätten bland annat för bostadsaktiebolag. Målet för detta är att förhindra att bestämmelsen ska ha skadliga konsekvenser, såsom höjning av hyresnivåerna för bostäder, för kommunerna och pensionsförsäkringsbolagen. Även säkerhetens inverkan på att en skuld betraktas som erhållen från en part i intressegemenskap har ändrats, vissa branscher har befriats från tillämpningen av ränteavdragsbegränsningar och till regleringen har fogats en bestämmelse, enligt vilken undantag från ränteavdragsbegränsningar kan tillämpas i vissa situationer med stöd av relationstalet för det egna kapitalet och balansomslutningen. Dessutom har bestämmelsens struktur ändrats och ordalydelsen gjorts klarare. Vissa detaljer har specificerats efter den andra remissbehandlingen.

DETALJMOTIVERING

1 Lagförslag

1.1 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

18 a §. I paragrafen föreskrivs om avdragsgillhet för samfunds, öppna bolags och kommanditbolags räntor. Med samfund avses samfund enligt 3 § i inkomstskattelagen. Bestämmelserna tillämpas också på ränteutgifter för motsvarande utländska samfund eller bolag. Bestämmelserna är tillämpliga på utländska samfund och bolag, om de har ett fast driftställe i Finland eller om de annars från Finland får inkomst som är beskattningsbar enligt näringskattelagen, såsom hyresinkomst. Trots att ränteavdragsrätten begränsas ska inkomst som motsvarar ränteutgiften fortsättningsvis betraktas som ränteinkomst för mottagaren och inte som t.ex. dividend i beskattningen.

Avsikten är inte att genom bestämmelsen ändra begreppet ränteutgift eller ränteinkomst i beskattningen. Som ränta betraktas fortfarande ersättning för främmande kapital. Ersättningen kan vara en procentuell ersättning baserad på den tid som förflutit eller en engångsersättning som betalats vid skuldens tillkomst. Till exempel i beslutet HFD 1999 T 330 och förhandsavgörandet CSN 197:80 har en låneemissionsförlust betraktats som ränta.

De ränteutgifter som hör till näringsverksamhetens förvärvskälla är enligt 2 mom. avdragsgilla högst till samma belopp som ränteinkomsterna. En begränsning av avdragsrätten är tillämplig på nettoränteutgifter. Med nettoränteutgifter avses de ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna. Nettoränteutgifter föreslås dock vara avdragsgilla upp till högst 500 000 euro. Om nettoränteutgifterna är till exempel 700 000 euro, tillämpas inte det avdragsgilla beloppet upp till 500 000 euro, utan det ska kontrolleras om de övriga förutsättningarna för en begränsning av rätten till ränteavdrag i paragrafen uppfylls, såsom begränsningen på 30 procent i 2 mom. Om till exempel beloppet av de räntor som ska dras av enligt en begränsning på 30 procent är noll, blir totalbeloppet på 700 000

euro oavdraget under skatteåret, ifall det inte finns någon annan grund för avdragsrätten. I eurobeloppet ingår nettoränteutgifter till både parter i intressegemenskap och andra. Eurogränsen ställs för att tillämpningen av bestämmelsen inte ska orsaka oskäligt arbete för Skatteförvaltningen och de skattskyldiga.

Ränteutgifter kan enligt 2 mom. inte dras av till de delar nettoränteutgifterna överstiger 30 procent av samfundets eller bolagets resultat av näringsverksamheten, med tillägg för ränteutgifter, avskrivningar som dras av i beskattningen, förluster av finansieringstillgångar och värdeförändringar samt det erhållna koncernbidrag som avses i lagen om koncernbidrag. Från det resultat av näringsverksamheten som ligger till grund för beräkningen avdras dessutom givet koncernbidrag. Med näringsverksamhetens resultat avses i enlighet med 3 § i näringskattelagen skillnaden mellan intäkterna och kostnaderna för skatteåret i beskattningen innan förluster för tidigare år dras av. Eftersom inkomstskattorna inte är avdragsgilla kostnader i beskattningen, avses med näringsverksamhetens resultat beskattningsbar inkomst före inkomstskatter och andra icke avdragsgilla skatter.

Ett inhemskt aktiebolag kan utomlands äga ett samfund, som betraktas som ett bassamfund enligt lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994), nedan *bassamfundslagen*. Enligt beslutet HFD 18.8.2003 T 1837 beräknades ett försäkringsbolags skattepliktiga bassamfundsinkomst enligt Finlands skattebestämmelser. Från det utländska bassamfundets inkomst kunde dras av en sådan reservering i anslutning till försäkringsverksamheten som hade varit avdragsgill i beskattningen för ett bolag som bedriver försäkringsverksamhet i Finland. På denna grund ska begränsningarna av rätten till ränteavdrag beaktas även vid beräkningen av bassamfundsinkomst. Bassamfundets inkomst räknas inte med i resultatet för näringsverksamheten, utgående från vilket begränsningen av ränteavdragsrätten beräknas för den som är skattskyldig för bassamfundsinkomst.

Vid beräkningen av om nettoränteutgifterna överstiger 30 procent av näringsverksam-

hetens korrigerade resultat ska samtliga räntor på den skattskyldiges skulder till företag i intressegemenskap och andra företag beaktas. Begränsningen är tillämplig på både nationella och gränsöverskridande räntebetalningar.

Beloppet av icke avdragsgilla nettoränteutgifter som överstiger 30-procentsgränsen ska enligt 2 mom. vara högst lika stort som nettoränteutgifterna mellan parter i intressegemenskap. Nettoränteutgifter kan alltså dras av till de delar de nettoränteutgifter som överstiger 30-procentsgränsen är större än de nettoränteutgifter som under skatteåret betalats till en part i intressegemenskap. Om den skattskyldige inte alls betalar räntor till parter i intressegemenskap, ska rätten till ränteavdrag inte begränsas. Beloppet av de icke avdragsgilla räntorna begränsas till nettoränteutgifterna mellan parterna i intressegemenskap, eftersom man med ränteavdrag eftersträvar skattefördelar i synnerhet genom lånearrangemang mellan parter i intressegemenskap.

Ränteavdragsbegränsningar ska enligt 3 mom. inte tillämpas när en skattskyldig visar upp en utredning över att relationen mellan den skattskyldiges egna kapital och balansomslutningen enligt det fastställda bokslutet är högre eller lika stor som motsvarande relationstal i den fastställda koncernbalansräkningen vid utgången av skatteåret.

Vid granskningen av relationstalen för specialbolagets balansräkning och koncernbalansräkningen jämförs det egna kapitalet i bokföringen med balansomslutningen på det sätt som dessa anges i bokslutet enligt bokföringsreglerna. En eventuell klassificering av skulden som eget kapital enligt bestämmelserna om internprissättning har ingen inverkan på granskningen. Vid jämförelsen kan specialbolagets fastställda bokslut enligt IFRS användas. Om specialbolaget inte har ett fastställt bokslut enligt IFRS ska ett annat fastställt bokslut användas vid jämförelsen.

Med koncernbalansräkning avses hela koncernens koncernbalansräkning, och inte balansräkning för en underkoncern, varvid koncernbalansräkningen kan vara fastställd också utomlands. Bestämmelsen tillämpas endast då koncernbalansräkningen är uppgjord i en medlemsstat i Europeiska unionen, en stat

inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller en stat med vilken Finland har ett gällande avtal för att undvika dubbelbeskattning. Med ett avtal för att undvika dubbelbeskattning avses ett skatteavtal som till sin omfattning motsvarar OECD:s modellskatteavtal. Vid jämförelsen används i första hand ett bokslut i enlighet med de internationella redovisningsstandarderna, nedan *IFRS*. Med internationella redovisningsstandarder avses samma som 7 a kap. 1 § i bokföringslagen (1336/1997). Om bolaget inte har något bokslut enligt internationella redovisningsstandarder ska man i granskningen använda ett bokslut som fastställts i enlighet med bokföringslagstiftningen i någon av EU:s medlemsstater eller i en EES-stat och om sådant saknas ett bokslut i enlighet med motsvarande bestämmelser. Ett bokslut i enlighet med motsvarande bestämmelser är t.ex. ett fastställt bokslut i enlighet med US GAAP. Syftet med regleringen är att möjliggöra en minskning av ränteutgifterna på grundval av den skattskyldiges utredning i det fall att det egna kapitalets andel av balansomslutningen i ett enskilt företag är på minst samma nivå som i hela koncernen. Målet för detta är bland annat att lindra regleringens effekter på den centraliserade koncernfinansieringen.

Begränsningsbestämmelserna tillämpas enligt 4 mom. inte på kreditinstitut, företag som hör till samma finansiella företagsgrupp som dessa, försäkringsanstalter, försäkringsanstalters holdingföretag, pensionsanstalter eller holdingsammanslutningar till finans- och försäkringskonglomerat. Med företag som hör till samma finansiella företagsgrupp avses de företag som hör till en finansiell företagsgrupp enligt 16 § i kreditinstitutslagen (121/2007). I kreditinstitutslagen avses med finansiell företagsgrupp en koncern som består av koncernens moderkreditinstitut eller utländska moderkreditinstitut, ett sådant kreditinstituts moderholdingföretag som inte är ett värdepappersföretag samt dotterföretagen till moderföretaget. Dotterföretag är kreditinstitut, utländska kreditinstitut, finansiella institut och tjänsteföretag. Kreditinstitut, företag som hör till deras finansiella företagsgrupp, försäkringsanstalters holdingsammanslutningar samt de i 2 § 1 mom. 12 punkten i lagen om tillsyn över finans- och försäk-

ringskonglomerat (699/2004) avsedda konglomeratens holdingsammanslutningar står utanför bestämmelsen, eftersom bestämmelserna om deras verksamhet och solvens och övervakningen av den finns på annat håll i lagstiftningen och eftersom det i deras bokslut finns särskilda poster. Försäkringsanstalter och pensionsanstalter är bland annat försäkringsbolag enligt försäkringsbolagslagen (521/2008), försäkringsföreningar, försäkringskassor, pensionskassor, arbetspensionskassor samt pensionsfonder. Till grupp tillsynen av försäkringsanstalter räknas inte sådana övriga företag som övervakas av Finansinspektionen, förutom försäkringsanstalter och deras holdingsammanslutningar, som det med anledning av det som anförts ovan kan anses vara befogat att tillämpa de föreslagna begränsningsbestämmelserna på.

En definition på intressegemenskap föreslås ingå i 5 mom. och vara den samma som i 31 § i lagen om beskattningsförfarande. Enligt lagen om beskattningsförfarande är parterna i en transaktion i intressegemenskap med varandra, om den ena parten utövar bestämmande inflytande över den andra parten i transaktionen. Den transaktion som ska granskas vid en begränsning av ränteavdrag är ett skuldförhållande. Bestämmande inflytandet bör vara direkt eller indirekt mellan parterna i skuldförhållandet. Med parter i ett skuldförhållande avses den som betalar räkningen och den verkliga förmånstagaren av inkomst som motsvarar ränteutgiften. Bestämmande inflytande uppstår när den ena parten direkt eller indirekt äger mer än hälften av kapitalet i den andra parten eller har mer än hälften av det röstetal som den andra partens aktier eller andelar medför och den ena parten direkt eller indirekt har rätt att utse fler än hälften av medlemmarna till exempel i det andra samfundets styrelse. Bestämmande inflytande råder också när den ena parten har en ledning som är gemensam med den andra parten eller den ena parten utövar ett faktiskt bestämmande inflytande över den andra parten. Även en fysisk person, ensam eller tillsammans med närstående kretsar, kan vara en tredje part som utövar bestämmande inflytande.

Enligt det föreslagna 6 mom. ska en skuld anses vara upptagen hos en part i intressege-

menskap, om denna part till en part som inte ingår i intressegemenskapen, till exempel till en bank, ger en fordran som säkerhet för lån eller skuld till en part i intressegemenskapen och den part som inte ingår i intressegemenskapen lånar ut medlen till en annan part i intressegemenskapen. Säkerheten kan göra att en skuld som upptagits hos en part som inte ingår i intressegemenskapen betraktas som upptagen hos en part i intressegemenskapen, om säkerheten för skulden är en fordran. Under vissa förutsättningar kan begränsningen tillämpas på back-to-back-arrangemang och på fordran som utgör säkerhet. I en sådan situation kan en part som inte ingår i intressegemenskapen ta ut ränta hos en gäldenär i intressegemenskapen och för sitt lån eller en fordran som utgör säkerhet betala ersättning till en annan part i intressegemenskapen. Om till exempel aktier i det samfund som upptagit skuld hos en part som inte ingår i intressegemenskapen ges som säkerhet, anses denna säkerhet inte förvandla skulden till en skuld som upptagits hos en part i intressegemenskapen. Målet är att underlätta skötseln av såväl företags- som kommunkoncerners centraliserade finansiering, då endast en fordran som utgör säkerhet eller en annan förbindelse mellan skulden och fordran kan innebära att en skuld som upptagits hos en part som inte ingår i intressegemenskapen betraktas som upptagen hos en part i intressegemenskapen. Avsikten med att begränsa bestämmelsen om säkerhet till att gälla fordringar är även att underlätta finansieringsstrukturen för sk. helhetstjänster. Bestämmelser om beskattningen av helhetstjänster finns i gällande lag till vissa delar i bl.a. 19 a §. Räntor på masskuldebrev som emitterats till allmänheten betraktas inte som skulder mellan parter i intressegemenskap t.ex. när någon annan part än den som är i intressegemenskap, såsom en bank, har tecknat masskuldebrevslån emitterade av ett koncernbolag och banken har beviljat lån till ett annat koncernbolag. Lån upptagna från en part i intressegemenskap uppstår inte i situationer med sk. cash pooling, då cash pooling-medlen fortsättningsvis kvarstår i varje enskilt koncernbolags namn. Tillämpningen av begränsningen av ränteavdragsrätten i situationer som avses i 6 mom. förutsätter dessutom, att de övriga förutsätt-

ningarna för begränsningen av ränteavdrag som nämns i 18 a § uppfylls och att inga undantagsbestämmelser tillämpas.

Enligt det föreslagna 7 mom. kan nettoränteutgifter, som inte kan dras av enligt 2 mom., likväl dras av från inkomsterna under de följande skatteåren. Den skattskyldige ska framställa ett yrkande om avdrag för icke avdragsgill nettoränteutgift och i yrkan även utreda grunderna för avdraget. Icke avdragsgilla nettoränteutgifter kumuleras till en post, då det under ett enskilt skatteår konstateras att de inte kan dras av. En icke avdragsgill nettoränteutgift anses uppkomma under det skatteår, för vilket beslutet om att ränteutgiften inte är avdragsgill fattas. Icke avdragsgilla nettoränteutgifter för tidigare år får dock inte dras av till större belopp än vad avdragsgränserna för följande skatteår medger. Det ska inte finnas någon tidsgräns för avdrag och ägarbyten ska inte påverka utnyttjandet av avdragsrätten. När ett samfund fusioneras överförs icke avdragsgill nettoränteutgift till det övertagande samfundet. Vid fission överförs icke avdragsgill nettoränteutgift till det övertagande samfundet till de delar det är uppenbart att den icke avdragsgilla nettoränteutgiften hade uppstått i den verksamhet som överförs till det övertagande samfundet och i en annan situation i samma förhållande som det överlåtande samfundets nettotillgångar överförs till det övertagande samfundet. Med nettotillgångar avses nettoförmögenhet enligt 2 kap. i lagen om värderingar av tillgångar vid beskattningen (1142/2005).

Vid verksamhetsöverlåtelse överförs inte det överlåtande samfundets icke avdragsgilla nettoränteutgifter till det övertagande samfundet. Vid överföringen av icke avdragsgilla nettoränteutgifter vid företagsomstruktureringar tillämpas således delvis samma principer som vid överföringen av fastställda förluster.

1.2 Lagen om beskattningsförfarande

65 §. Ändringssökande i beslut som gäller förlust, icke avdragsgill nettoränteutgift och skatteunderskott vid studielånsavdrag. I lagen om beskattningsförfarande föreslås ändringar i 65 § 1 mom. I momentet konstateras att ändring i ett beslut som gäller icke avdragsgilla nettoränteutgifter får sökas för det skatteår som beslutet avser. En icke avdragsgill nettoränteutgift anses uppkomma under det skatteår, för vilket beslutet om att ränteutgiften inte är avdragsgill fattas. Paragrafens rubrik ändras på motsvarande vis.

2 Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2013. Lagarna tillämpas första gången vid beskattningen för år 2014 så att de skattskyldiga och Skatteförvaltningen har tillräckligt med tid att bereda sig på tillämpningen av bestämmelsen.

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

Lagförslag

1.

Lag

om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

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

II AVDELNINGEN

Skatteplikt för inkomster och avdragsrätt för utgifter

2 kap.

Avdragsrätt för utgifter och förluster

18 a §

De räntor för samfund, öppna bolag och kommanditbolag som avses i 18 § 1 mom. 2 punkten är avdragsgilla på det sätt som anges i denna paragraf.

Ränteutgifterna är avdragsgilla till den del de motsvarar beloppet av ränteinkomsterna. Ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna (*nettoränteutgifter*) är avdragsgilla, om de under skatteåret uppgår till högst 500 000 euro. Överstiger nettoränteutgifterna under skatteåret ovannämnda belopp är nettoränteutgifterna inte avdragsgilla till den del

1) de överstiger 30 procent av näringsverksamhetens resultat enligt 3 § vilket har ökat med ränteutgifter, avskrivningar som dras av i beskattningen, förluster i och förändringar i värdet på finansieringstillgångarna samt erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen och vilket har minskats med givna koncernbidrag, och

2) beloppet av de nettoränteutgifter som överstiger gränsen på 30 procent är högst lika stort som beloppet av nettoränteutgifterna mellan de parter i intressegemenskap som står i ett skuldförhållande sinsemellan.

Om den skattskyldige lägger fram en utredning om att det tal som beskriver förhållandet mellan den skattskyldiges egna kapital

och balansomslutningen enligt det fastställda bokslutet är större eller lika stort som motsvarande tal i fråga om den fastställda koncernbalansräkningen vid skatteårets slut, tillämpas inte bestämmelserna om begränsning av avdragsgilla ränteutgifter i 2 mom. Balansräkningen ska upprättas i en medlemsstat i Europeiska unionen, en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller 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. 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 balansräkning saknas, en balansräkning i enlighet med motsvarande bestämmelser.

Bestämmelserna om begränsning av avdragsgilla ränteutgifter i 2 mom. tillämpas inte på de kreditinstitut som avses i kreditinstitutslagen, företag som hör till samma finansiella företagsgrupp som dessa, försäkringsanstalter, deras holdingföretag, holdingsammanslutningar till de finans- och försäkringskonglomerat som avses i lagen om tillsyn över finans- och försäkringskonglomerat (699/2004) eller på pensionsanstalter.

Parter som står i ett skuldförhållande sinsemellan är i intressegemenskap med varandra, om den ena parten utövar bestämmande inflytande över den andra parten eller om en tredje part ensam eller tillsammans med närstående kretsar utövar bestämmande infly-

tande över bägge parter i skuldförhållandet på det sätt som avses i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Med parter som står i ett skuldförhållande avses räntebetalaren och den verkliga förmånstagararen till inkomst som motsvarar ränteutgiften.

Om den skuld som ligger till grund för räntan har upptagits hos en part som inte är i intressegemenskap, betraktas skulden som upptagen hos en part i en intressegemenskap till de delar som

1) den part som är i intressegemenskap har en fordran på en part som inte är i intressegemenskap och fordran har samband med skulden, eller

2) en fordran som innehas av en part i intressegemenskapen utgör säkerhet för skulden.

De nettoränteutgifter, som enligt 2 mom. är icke avdragsgilla (*icke avdragsgilla nettoränteutgifter*), kan dras av från inkomsterna under de följande åren upp till beloppet av de avdragsgilla ränteutgifterna under respek-

tive skatteår. Den skattskyldige ska yrka på avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter och utreda grunderna för avdraget. Vid fusion av ett samfund överförs det överlåtande samfundets icke avdragsgilla nettoränteutgifter från tidigare år till det övertagande samfundet. Vid fission av samfund överförs det överlåtande samfundets nettoränteutgifter från tidigare år till det övertagande samfundet till de delar det är uppenbart, att den icke avdragsgilla nettoränteutgiften har uppstått i verksamhet som överförs till det övertagande samfundet. Till övriga delar överförs icke avdragsgilla nettoränteutgifter i samma proportion som det överlåtande samfundets nettoförmögenhet enligt 2 kap. i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005) till det övertagande samfundet.

Denna lag träder i kraft den 20.

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2014.

2.

Lag**om ändring av 65 § i lagen om beskattningsförfarande**

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) 65 §, sådan den lyder i lag 410/2005,
som följer:

65 §

*Ändringssökande i beslut som gäller förlust,
icke avdragsgill nettoränteutgift och skatte-
underskott vid studielånsavdrag*

I beslut som gäller fastställd förlust får
ändring sökas för det skatteår som beslutet
om den fastställda förlusten avser. I beslut
som gäller icke avdragsgilla nettoränteutgif-
ter får ändring sökas för det skatteår som be-

slutet om icke avdragsgilla nettoränteutgifter
avser .

I beslut som gäller skatteunderskott vid
studielånsavdrag enligt 127 e § 2 mom. i in-
komstskattelagen får ändring sökas för det
skatteår som beslutet om skatteunderskott vid
studielånsavdrag avser.

Denna lag träder i kraft den 20.

Lagen tillämpas första gången vid beskatt-
ningen för 2014.

Helsingfors den 1 november 2012

Statsminister

JYRKI KATAINEN

Utrikesminister *Erkki Tuomioja*

2.

Lag**om ändring av 65 § i lagen om beskattningsförfarande**

I enlighet med riksdagens beslut *ändras* i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) 65 §, sådan den lyder i lag 410/2005, som följer:

Gällande lydelse

65 §

Ändringssökande i beslut som gäller förlust och skatteunderskott vid studielånsavdrag

I beslut som gäller fastställd förlust får ändring sökas för det skatteår som beslutet om den fastställda förlusten avser.

I beslut som gäller skatteunderskott vid studielånsavdrag enligt 127 e § 2 mom. i inkomstskattelagen får ändring sökas för det skatteår som beslutet om skatteunderskott vid studielånsavdrag avser.

Föreslagen lydelse

65 §

*Ändringssökande i beslut som gäller förlust, **icke avdragsgill nettoränteutgift** och skatteunderskott vid studielånsavdrag*

I beslut som gäller fastställd förlust får ändring sökas för det skatteår som beslutet om den fastställda förlusten avser. *I beslut som gäller icke avdragsgilla nettoränteutgifter får ändring sökas för det skatteår som beslutet om icke avdragsgilla nettoränteutgifter avser.*

I beslut som gäller skatteunderskott vid studielånsavdrag enligt 127 e § 2 mom. i inkomstskattelagen får ändring sökas för det skatteår som beslutet om skatteunderskott vid studielånsavdrag avser.

Denna lag träder i kraft den 20.

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2014.