

FINANSUTSKOTTETS BETÄNKANDE 23/2008 rd

Regeringens proposition med förslag till lagar om ändring av lagen om beskattning av in- komst av näringsverksamhet samt 45 § i in- komstskattelagen

INLEDNING

Remiss

Riksdagen remitterade den 21 oktober 2008 en proposition med förslag till lagar om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet samt 45 § i inkomstskattelagen (RP 176/2008 rd) till finansutskottet för beredning.

Beredning i delegation

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

Sakkunniga

Utskottet har hört

- konsultativ tjänsteman Terhi Järvikare, finansministeriet
- lagstiftningsråd Pekka Pulkkinen, justitieministeriet
- konsultativ tjänsteman Markku Jänkälä, arbets- och näringsministeriet
- överinspektör Kari Aaltonen, Skattestyrelsen
- ledande skatteexpert Tero Honkavaara, Finlands näringsliv
- direktör, juris doktor Erkki Kontkanen, Finansbranschens Centralförbund
- professor Heikki Niskakangas, Helsingfors handelshögskola

- professor Esko Linnakangas, Helsingfors universitet
- bokslutsexpert Virpi Haaramo, Finansinspektionen
- utvecklingschef Annika Suorto, Finlands Kommunförbund
- vice ordförande Ossi Haapaniemi, Suomen Veroasiantuntijat ry
- professor Seppo Penttilä, Tammerfors universitet
- professor Raimo Immonen, Åbo handelshögskola
- direktör Matti Leppälä, Arbetspensionsförsäkrarna TELA rf
- chef för juridiska ärenden Vesa Korpela, Skattebetalarnas Centralförbund r.f.

Skriftligt utlåtande har lämnats av

- Centralhandelskammaren
- Föreningen CGR ry
- Företagarna i Finland
- Försäkringsinspektionen
- finansministeriet
- Vesi- ja viemäri- ja ympäristöministeriön.

Social- och hälsovårdsministeriet har meddelat att det inte har något att kommentera i saken.

PROPOSITIONEN

I propositionen föreslås att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras så att orealiserade värdeförändringar på vissa finansiella instrument som redovisats i resultaträkningen betraktas som skattepliktiga inkomster respektive avdragbara utgifter. Beskattningen av orealiserade index- och valutakursvinster ska ändras så att orealiserade index- och valutakursvinster under vissa förutsättningar ska betraktas som skattepliktiga inkomster. Som skattepliktiga inkomster och avdragbara utgifter ska också sådana i bokslutet redovisade orealiserade värdeförändringar på vissa instrument betraktas som skyddar mot valutakursförändringar.

Försäkrings- och pensionsanstaltarnas möjligheter att dra av förväntade kreditförluster på försäkringspremiefordringar utsträcks till att gälla samtliga försäkrings- och pensionsanstalter. Nedskrivningar av försäkringspremiefordringar som i bokslutet ska kostnadsföras som nedskrivningsförluster blir avdragbara. Schablonmässiga kreditförlustreserveringar slopas i fråga om försäkrings- och pensionsanstalter och kreditförlustreserveringar som dragits av vid beskattningen räknas som skattepliktig inkomst för skatteåret 2009. På yrkande av den skattskyldige kan kreditförlustreserveringar på vissa villkor periodiseras som skattepliktig inkomst skatteåren 2009—2013.

Bestämmelserna om beskattning av anslutningsavgifter ska ändras genom att anslutningsavgifter som är överförbara men inte återbetalbara blir skattepliktig inkomst för mottagaren och avdragbar utgift för betalaren. Vidare ska bestämmelserna om anskaffningsutgifter för tillgångar, värdering av omsättningstillgångar samt periodisering av inkomster preciseras.

Aktiebolags överlåtelsevinster av egna aktier ska vara skattefria och överlåtelseförluster ska inte få dras av. Det belopp som ett aktiebolag betalat för egna aktier som överlåtits till anställda ska på vissa villkor vara avdragbart. Bestämmelserna om företagsomstruktureringar föreslås bli så ändrade att också aktier som innehas av bolaget självt får användas som vederlag. Bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelse ska ändras; det ska inte längre krävas att tillgångar som överförs måste redovisas till oavskrivna värden.

Inkomstskattelagen föreslås bli ändrad på så sätt att aktiebolags överlåtelser av egna aktier vid beskattningen inte ska betraktas som överlåtelse.

Avsikten är att lagarna ska träda i kraft så snart som möjligt efter att de godkänts. Lagarna ska första gången tillämpas vid beskattningen för skatteåret 2009.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2009 och avses bli behandlad i samband med den.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Motivering

Utskottet tillstyrker propositionen utan ändringar.

Regeringens proposition innehåller det första avsnittet av ett omfattande komplex som ska anpassa lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet till de internationella bokslutsstandarderna (IFRS-standarder) och ändringarna i bokföringslagstiftningen. Propositionen bygger i centrala delar på förslagen från *Yritys-*

*verotuksen kehittämistyöryhmä 2005*¹ och är resultatet av en långvarig fortsatt beredning efter det att arbetsgruppen slutförde sitt uppdrag. Men det innehåller inte några förslag till hur problemet med avskrivningars eller koncernbidrags koppling till bokföringen ska lösas.

¹ Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus, Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005, valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 4/2006.

Propositionens bakgrund

Behovet av ändringar kommer sig för det första av att IFRS- standarderna i stor utsträckning kräver eller tillåter värdering till verkligt värde i bokslutet. Å andra sidan tillåter de inte att reserveringar redovisas i bokslutet och därför kan avskrivningar inte kopplas till bokslutet på nuvarande sätt. Däremot tillåter vår egen bokföringslag (1336/1997) att finansiella instrument värderas till verkligt värde både i bokslutet och koncernbokslutet. För kredit- och finansinstitut liksom för försäkrings- och pensionsanstalter gäller dessutom en särskild lagstiftning som ger dels bredare, dels mer begränsade möjligheter än bokföringslagen att värdera tillgångar till verkligt värde.

I beskattningen däremot är i regel bara realiserade inkomster skattepliktiga och realiserade utgifter avdragbara. Undantag från den här *realiseringsprincipen* är bl.a. vissa av kreditinstitutens finansiella instrument och försäkrings- och pensionsanstalters investeringstillgångar. Deras realiserade värdeförändringar kan på vissa villkor beaktas i beskattningen. Också sannolika värdenedgångar på försäljningsfordringar är avdragbara.

Det har traditionellt funnits ett nära samband mellan beskattning och bokföring och inkomsterna har i långa stycken realiserats i beskattningen på samma sätt som i bokföringen. Men nu har EG:s bokföringsdirektiv och bokföringsstandarder luckrat upp sambandet. Det betyder att det i räkenskapsperiodens resultat eller direkt i eget kapital kan ingå realiserade värdestegringar som är utdelningsbara tillgångar utan särskild reglering. Likaså kan det i boksluten mer än förut ingå realiserade värdeminskningar.

Propositionen syften och viktigaste verktyg

En av de centrala principerna i företagsbeskattningen är att en skattskyldig inte samtidigt kan nolldeklarera och ändå i sitt bokslut uppvisa utdelningsbar vinst. Meningen är att hålla fast vid detta också i fortsättningen. Propositionens syfte är därför att säkerställa att utdelad vinst beskattas på bolagsnivå oberoende av om det i räkenskapsperiodens resultat och övrigt eget kapi-

tal ingår realiserade poster eller inte. Det ska genomföras på två olika sätt, dvs.

1) genom en partiell avvikelse från realiseringsprincipen så att realiserade värdeförändringar som redovisas i resultaträkningen för vissa likvida och snabbt omsättningsbara finansiella instrument ska betraktas som skattepliktig inkomst eller avdragbar utgift och

2) genom att delvis hålla fast vid beskattning enligt realiseringsprincipen men hindra att en realiserad värdestegring delas ut med hjälp av en bolagsrättslig bestämmelse.

Det förstnämnda verktyget ska tillämpas på *finansiella instrument som innehas för handel* och förändringar på grund av skydd mot valutakursförändringar. Det ska gälla alla företag som i sitt bokslut värderar de finansiella instrumenten till verkligt värde utifrån antingen IFRS-standarderna eller bokföringslagen. I beskattningen av kreditinstitut ska man dessutom beakta realiserade värdeförändringar i finansiella instrument som grundar sig på verklig värdeoption och realiserade förändringar i det verkliga värdet för att skydda det. Med vissa begränsningar ska det här också gälla värdepappersföretag och andra finansinstitut.

Det senare verktyget ska omfattande *finansiella instrument som kan säljas* och med vissa undantag *förvaltningsfastigheter* och *biologiska tillgångar*, som växande trädbestånd eller levande djur.

När det gäller finansiella instrument som kan säljas omfattar bestämmelsen företag som värderar sina tillgångar till verkligt värde enligt antingen IFRS-standarderna eller bokföringslagen. Det verkliga värdet kan användas för att värdera förvaltningsfastigheter inte bara i IFRS-bokslutet utan också i kreditinstituts och försäkrings- och pensionsanstalters nationella bokslut. Det verkliga värdet av biologiska tillgångar ska användas i IFRS-bokslutet och dessutom är det tillåtet för försäkrings- och pensionsanstalter i deras bokslut enligt nationell lagstiftning.

I de här fallen ska alltså realiserade värdeförändringar som redovisas i bolagens resultat-

räkning inte vara skattepliktig inkomst eller avdragbar utgift i beskattningen, men utdelning av värdestegringen hindras. Detta ska genomföras genom en särskild proposition med förslag till ändring av aktiebolagslagen. Enligt den ska orealiserade värdestegringar betraktas som bundet eget kapital.

Övriga förslag

I propositionen ingår utöver de principiellt viktiga riktlinjerna ovan också en rad preciseringar som är nödvändiga för dem som upprättar ett IFRS-bokslut. De gäller bl.a. förslagen om fastställande av anskaffningsvärde, värdering av omsättningstillgångar och periodisering av inkomster. Men de spelar åtminstone till en början en ganska liten roll, eftersom det än så länge bara finns några få som upprättar ett bolagsspecifikt IFRS-bokslut. — Det faktum att börslistade bolag ska upprätta sitt koncernbokslut enligt IFRS-standarder inverkar alltså inte direkt på beskattningen, eftersom den alltid verkställs enligt bolag.

Utöver dessa förslag som är nära förknippade med IFRS-standarderna finns det i propositionen flera betydelsefulla förslag som kommer att få direkta praktiska verkningar. Bland dem kan framför allt nämnas

- att synen på avyttring av bolagets egna aktier har förändrats; den innebär att försäljningspriset på avyttrade egna aktier inte är skattepliktig inkomst för det överlåtande bolaget eller att det som betalats för aktierna är avdragbar utgift,
- undantaget för avdragsrätt i samband med options- och aktiepremiesystem,

- förändringarna i företagsomstruktureringar, främst bland dem att bolagets egna aktier får användas vid företagsomstruktureringar,
- att orealiserade index- och kursskillnader i fordringar och skulder som uppstått i näringsverksamhet behandlas symmetriskt som skattepliktig inkomst och avdragbar utgift,
- att värdet förändringen på ett instrument som skyddar en sådan fordring eller skuld beskattas analogt,
- försäkrings- och pensionsanstaltens system för kreditförlustavsättning slopas och förväntade kreditförluster på försäkringspremiefordringar blir avdragbara och
- att synen förändrats på beskattningen av anslutningsavgifter; den innebär att överförbara men inte återbetalbara anslutningsavgifter i fortsättningen ska betraktas som skattepliktig inkomst för en sammanslutning som upprätthåller ett el-, tele-, vatten-, avlopps- eller ett fjärrvärmenät och som avdragbar utgift för betalaren.

Utskottets allmänna bedömning

Propositionen utgör ett omfattande och tematiskt exceptionellt krävande komplex. Den har medvetet avgränsats så att de knivigaste frågorna med tanke på anpassningen till IFRS tills vidare lämnas utanför, dvs. avskrivningars och koncernbidrags koppling till bokföringen. I propositionen finns inte heller några förslag till hur fonden för inbetalt fritt eget kapital ska beskattas. Många viktiga frågor också ur bolagsrättslig synvinkel lämnas därmed öppna i propositionen.

Sakkunniga som utskottet har hört anser att propositionen är skickligt uppbyggd och att det inte finns något att anmärka på i fråga om de grundläggande lösningarna, med undantag av att bestämmelser om förbud mot utdelning dröjer. Kritiken gäller huvudsakligen det som saknas i propositionen. Dessutom har en rad enskilda frågor lyfts fram som har med bl.a. options- och aktiepremiesystem och förslagen om anslutningsavgifter att göra. Också den lösning som Sverige har gått in för har lyfts fram, men man har inte dragit några egentliga slutsatser om det för Finlands del.²

Enligt utskottets mening är det viktigt att det första avsnittet av IFRS-anpassningen har kommit så långt som till behandling i riksdagen och att författningsgrunden har kunnat fastställas till denna del. Det betyder att man i fortsättningen kan koncentrera sig på de utestående svåra frågorna.

Propositionen är resultatet av omsorgsfull beredning och förtjänar till denna del också utskottets fulla uppbackning. Men förslaget till ändring av aktiebolagslagen kunde gärna ha beretts inom samma tidsram. Nu uppstår det en mellanperiod som kan vara ett problem om den får fortgå alltför länge. Den fortsatta beredningen är alltså nödvändig och brådskande.

I beredningen kan man ytterligare utreda också det alternativet att beskattningen av utdelad vinst säkerställs genom att beskattningen av orealiserad värdestegring kopplas till utdelningen. Detta alternativ har tills vidare förkastats på grund av sin gemenskapsrättsliga osäkerhet,

² En svensk arbetsgrupp för samordning av beskattningen och IFRS-bokslutet stannade i sitt färska betänkande (SOU 2008:80) för ett sådant förslag att orealiserade värdestegringar av fritt eget kapital ska beskattas. Men detta ska inte gälla den del av den orealiserade värdestegringen som genom beslut av bolagsstämman flyttas över till det bundna egna kapitalet. Det betyder att den skattskyldige med vissa begränsningar får välja hur han eller hon ska beskattas, vilket vanligen inte ansetts möjligt här hos oss. I en jämförelse mellan länderna måste man dessutom beakta att beskattningen i Sverige har varit mycket starkare kopplad till bokföringen än i Finland. Det beror på att vår näringskattelag innehåller en komplett uppsättning normer för resultaträkning.

men det är möjligt att det rättsliga läget har förändrats på denna punkt, vilket också konstateras i propositionen. Det skulle vara en naturlig lösning i det avseendet att det beaktar skattemyndighetens intresse samtidigt med den skattskyldiges skattebetalningsförmåga. Det är också den modell som justitieministeriet talar för.

Beredningen måste givetvis också i övrigt fortsätta för att man oftare ska kunna upprätta IFRS-bokslut också på bolagsnivå. Under beredningen kan man samla erfarenheter också av det nu aktuella lagstiftningskomplexet och slipa bestämmelserna, om det finns fog för det. Det viktiga är att beredningen organiseras så att det finns tillgång till adekvata resurser och att propositionerna kommer till behandling i riksdagen i tid.

Vissa enskilda frågor

Utskottet tar bara upp sådana enskilda frågor som gett upphov till oklarhet eller som de sakkunniga som utskottet har hört har krävt ändringar i.

Valutakurs- och indexvinster. I 26 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet föreskrivs om kurs- och indexvinster och periodisering av kurs- och indexförluster på skulder och fordringar som härrör från näringsverksamhet. Bestämmelsen gäller också beskattning av orealiserade värdeförändringar på instrument som skyddar mot kursförändringar. En orealiserad värdeförändring på ett terminsavtal eller motsvarande säkringsinstrument ska alltså betraktas som skattepliktig inkomst och avdragbar utgift.

I propositionens motivering nämns endast terminsavtal. Terminsavtal omfattar också futurer, som är offentligt noterade terminsavtal med standardvillkor. Meningen har inte varit att också en option ska vara ett säkringsinstrument som ska beaktas med stöd av paragrafen. Detta därför att det är frivilligt att realisera optioner. Om en fordring eller skuld ser ut att ge en kursvinst, realiserar optionen inte och då bör inte heller dess orealiserade värdeminskning beaktas.

Utskottet konstaterar för klarhetens skull att en option inte kan vara ett sådant säkringsinstrument som ska beaktas enligt 26 § i näringskattelagen. Bestämmelsen kräver ingen ändring i lagens 27 d § som gäller beskattning av optioner.

Nedskrivningsförluster på försäkringsanstalters fordringar. I den nya 3 punkten i 17 § i näringskattelagen föreslås att sådana nedskrivningsförluster på försäkringspremiefordringar som enligt lagstiftningen om försäkrings- och pensionsanstalter har redovisats som kostnader i resultaträkningen ska vara avdragbara. Grunderna för rätten att dra av nedskrivningsförluster ska enligt förslaget konstateras separat för varje fordran.

Vid utfrågningen av sakkunniga framfördes det att också nedskrivningsförluster på fordringar som härrör från investeringsverksamhet bör vara avdragbara enligt lag. Nedskrivningsförluster på försäkringspremiefordringar ska inte heller behöva konstateras separat för varje fordran, utan det ska räcka med grupp av fordran.

Ändringen i beskattningen av försäkringspremiefordringar har samband med förslaget att slopa försäkrings- och pensionsanstalters system för kreditförlustreservering. I stället för en reservering ska det i framtiden alltså vara möjligt att dra av förväntade kursförluster på försäkringspremiefordringar, om värdenedgången har bokförts som kostnad i bokslutet. Premiefordringar jämföras alltså med försäljningsfordringar, och värdenedgången på dem är ju också avdragbar. Den inkomst som är förknippad med de här fordringarna ingår i bolagets skattepliktiga inkomst. Om inkomsten börjar verka osannolik, är det motiverat att korrigera den beskattningsbara inkomsten med detta belopp.

För fordringar som härrör från investeringsverksamhet finns det däremot inte något sådant behov av att korrigera den skattepliktiga inkomsten. Därför anser utskottet att den föreslagna utvidgningen inte är motiverad. Värdenedgångar är avdragbara som slutliga, precis som värdenedgångar på fordringar över lag, och därför finns det ingen anledning att avvika från allmän praxis i näringsbeskattningen.

Utskottet ser inte heller i övrigt några ändringsbehov; Finansinspektionen konstaterar i ett utlåtande till finansministeriet att det inte finns bokföringsbestämmelser för försäkringsanstalterna om värdenedgångar enligt grupp, utan att anstalterna alltid bokför värdenedgångarna enligt fordran (separat värdering). Eftersom rätten att dra av nedskrivningsförluster uttryckligen bygger på bokföringen och försäkrings- och pensionsanstalternas bokföringsbestämmelser inte tillåter gruppvisa nedskrivningar, kan de inte heller godkännas i beskattningen.

Vissa andra värdenedgångar. I propositionen föreslås ingen ändring i 16 § 7 punkten i näringskattelagen som begränsar rätten att dra av förluster och värdenedgångar på vissa fordringar och koncernstöd. Begränsningen gäller fordringar hos bolag där den skattskyldige äger minst tio procent enligt vad som närmare föreskrivs i paragrafen.

Vid utfrågningen av sakkunniga har det konstaterats att ett kreditinstitut kan bli tvunget att ta i besittning ett kundföretag i ekonomiska svårigheter. Om situationen är den som avses i 16 § 7 punkten i näringskattelagen, får det inte dra av värdenedgångar på fordringar hos kundföretaget. Men avdragsrätten är viktig inte minst i det rådande ekonomiska läget. En precisering har föreslagits i paragrafen.

Utskottet tillstyrker inte förslaget. Det finns ett nära samband mellan förbudet att göra avdrag och den i 6 b § i näringskattelagen föreskrivna betydande skattelättnaden som gäller skattefrihet för överlåtelsevinster av aktier som ingår i anläggningstillgångarna. Tanken är att bolagens överlåtelseförluster inte ska kunna bli avdragsgilla genom att bolagen beviljas lån eller koncernstöd i stället för investering i eget kapital.

Banker har på samma sätt rätt att få skattelättnad när det handlar om deras aktier i anläggningstillgångar. Det finns därför ingen anledning att avvika från huvudregeln i beskattningen i bankernas fall heller.

Avyttring av egna aktier och options- och aktiepremier-system. Avyttring av ett bolags innehav av egna aktier behandlas alltså i fortsättningen som en post som kan jämföras med kapitalinvestering, inte som en skattepliktig transaktion. Förvärv eller avyttring av egna aktier betyder alltså inte skattepliktig inkomst eller avdragbar utgift för bolaget. Ändringen är till denna del väntad, och de sakkunniga fann ingenting att anmärka på.

Men det är möjligt att avvika från begränsningen i avdragsrätten när aktier avyttras till anställda. Det har ansetts viktigt för att värna företagets villkor i den internationella konkurrensen. Trots att det vid avyttring av bolagets egna aktier alltså är fråga om aktieemission och därmed en transaktion som inte inverkar på resultatet, har avdragsrätten försvarats med ändamålsenlighetshänsyn. Det belopp som betalats för aktierna anses i propositionen som en post som kan jämföras med löneutgift och därmed en avdragbar utgift.

Ett villkor för avdragsrätten ska ändå vara att bolaget har förvärvat aktierna vid offentlig handel. Det som då får dras av är det belopp som bolaget betalat för aktierna, men högst aktiernas verkliga värde vid emissions- eller teckningstidpunkten efter avdrag för det teckningspris som mottagaren har betalat.

Vid utfrågningen av sakkunniga kritiserades de villkor och begränsningar som ställts för avdragsrätten. För det första har det krävts att utgiften inte behöver vara reell, utan att också det verkliga värdet på nya aktier som emitteras ska vara avdragbart. Därmed svarar avdragsrätten generellt mot avdrag enligt standarden IFRS 2. Å andra sidan bör avdrag också få göras på det belopp som betalats för aktier i ett onoterat bolag. Dessutom bör villkoret för det högsta beloppet strykas i bestämmelsen.

Utskottet konstaterar att rätten att dra av det belopp som betalats för aktierna är ett undantag från huvudregeln. Därför är det helt motiverat att bestämmelsen har en ganska begränsad räckvidd. Villkoren för att tillämpa bestämmelsen är acceptabla också på följande grunder:

När ett bolag emitterar nya aktier eller ger sig självt aktier genom fondemission och avyttrar dem vidare uppkommer det ingen utgift för bolaget, utan de nya aktiernas värde minskar de övriga aktieägarnas andel. Det uppkommer inte heller någon avgift för bolaget. Det viktiga är dessutom att också om bolaget redovisar det verkliga värdet av options- eller aktiepremie-transaktionen som kostnad i resultaträkningen enligt standard IFRS 2, görs redovisningen direkt mot det egna kapitalet. Därmed elimineras nedskrivningen av det egna kapitalet. Det är alltså i första hand fråga om en informativ post.

Rätten att dra av avskrivningar på anläggningstillgångar som förvärvats genom aktier kan inte heller tas till jämförelseobjekt. Det handlar då i bolagsrättsligt hänseende om apport, dvs. om att teckningspriset på aktierna betalas med andra tillgångar än pengar. Vid avyttringstidpunkten ska apportegendomen i sin tur ha ett ekonomiskt värde för bolaget som motsvarar minst avgiften. Aktieägarnas innehav urholkas därmed inte av att bolagets tillgångar ökar med ett belopp motsvarande teckningspriset på aktierna. På tillgångar som förvärvats som apport får avskrivningar göras på normalt vis i beskattningen.

När aktier avyttras till anställda handlar det däremot inte om apport och den arbetsinsats som utgör vederlag kan inte värderas som anläggningstillgångar. Det beror bl.a. att det inte går att entydigt värdera arbetsinsatsen och konstatera att den motsvarar minst teckningspriset på aktierna. En förbindelse att ta emot ett arbete eller en tjänst kan inte heller vara apportegendom enligt aktiebolagslagen. Avdragsrätten kan därmed inte motiveras genom att jämföra arrangementet med att apportegendomen dras av som avskrivning, eftersom det handlar om en annan sak.

Avdragsrätten behöver inte heller utvidgas till aktier i onoterade bolag. I ett incitamentprogram ger man i regel aktier i ett offentligt noterat bolag och de har ett vid offentlig handel fastställt verkligt värde som förmånstagarna får realisera genom att sälja dem på börsen.

Onoterade bolag är också mer sannolikt förknippade med icke önskvärd skatteplanering, eftersom ägandet är i några få händer. Det kan också bli svårt att dra en gräns mellan ett aktiepremieresystem och någon annan form av ägarskapsreglering. Det är t.ex. inte meningen när en aktieägare avstår från sitt innehav att aktierna ska vara avdragbara när bolaget löser in dem och avyttrar dem till en aktieägare som fortsätter rörelsen.

Att den maximala avdragsrätten begränsas till det verkliga värdet kan i sin tur motiveras med att det verkliga värdet ligger till grund för att beskatta förmånstagaren för en aktieemission till anställda. Avdragstaket beaktar dessutom sådana situationer som att företaget helt har omstrukturerats efter det att aktierna förvärvades. Verksamheter kan ha förts över från bolaget till ett annat bolag genom verksamhetsöverlåtelse eller partiell fission innan aktier emitterades till de anställda. Därför är det möjligt att aktiernas värde är betydligt lägre än vid emissionen och att rätten att dra av det belopp som betalats för aktierna inte längre är helt motiverad.

Utskottet föreslår inte heller ändringar i paragrafformuleringen, eftersom det klart framgår av propositionens motivering att också det belopp som betalats för de aktier som verkställande direktören och medlemmar av styrelsen fått ska vara avdragbart. Det råder alltså ingen oklarhet om avdragsrätten, även om dessa inte står i anställningsförhållande till bolaget. I skrivningen nämndes till slut bara anställda, därför att det också i 66 § i inkomstskattelagen talas om aktieemission på grundval av arbetsförhållande, trots att bestämmelsen också har tillämpats på verkställande direktörer och styrelsemedlemmar.

Anslutningsavgifter. Den ändrade beskattningen av överförbara men inte återbetalbara anslutningsavgifter har gett kanske mest respons av alla enskilda frågor i propositionen. Ändringen har stött på motstånd framför allt för att den skärper verkens beskattning och höjer anslutningsavgifterna. Å andra sidan har ändringen ansetts acceptabel, men det har krävts att utgiftens avdragbarhet preciseras. Dessutom har man frå-

gat sig om motsvarande bestämmelse bör införas också i inkomstskattelagen och inkomstskattelagen för gårdsbruk.

I propositionen motiveras ändringen med att överförbara men inte återbetalbara anslutningsavgifter för mottagaren är slutlig inkomst och ersättning för att betalaren ansluts till ett distributionsnät. Från kundens synpunkt är det fråga om en betalning baserad på kundförhållandet, inte om en kapitalbetalning som har samband med ägarförhållandet. Därför är det motiverat att behandla anslutningsavgifterna som skattepliktig inkomst för mottagaren och avdragbar utgift för betalaren. Utskottet omfattar denna syn.

Beskattningen svarar också mot den princip som tidigare antagits i bokföringen och mervärdesskattningen. Ändringens verkningar lindras delvis av att den nya bestämmelsen bara ska tillämpas på sådana anslutningsavgifter som man blir skyldig att betala efter lagändringen. Verken behåller alltså nyttan av de tidigare skattefria anslutningsavgifterna.

Anslutningsavgifternas avdragbarhet bestäms i sin tur av avgiftens ekonomiska karaktär. Avgifternas karaktär och situation varierar och därför är det inte möjligt att på förhand entydigt konstatera utifrån vilken bestämmelse anslutningsavgiften bör dras av. Därför tar inte heller regeringen i sin proposition exakt ställning till rätten att dra av anslutningsavgiften.

En överförbar men inte återbetalbar anslutningsavgift handlar om en post som påminner om en immateriell rättighet. Men den skiljer sig från en sådan genom att den i regel har ett nära samband med en fastighet. Därför kan det vara mer motiverat att behandla en anslutningsavgift som en del av anskaffningsutgiften för en fastighet än som en separat utgift med lång verknings-tid utifrån 24 § i näringskattelagen.

Utskottet anser inte heller att anslutningsavgifterna behöver tas in i en särskild bestämmelse i inkomstskattelagen eller inkomstskattelagen för gårdsbruk. Det finns inte ens nu någon liknande bestämmelse i dem, utan bestämmelserna i näringskattelagen har i beskattningen också tillämpats på dem som beskattas enligt inkomstskattelagen och inkomstskattelagen för

gårdsbruk. Därför anser utskottet att beskattningen av dem som beskattas enligt dessa lagar kommer att bli likadan som den som föreslås i näringskattelagen.

Bestämmelserna om företagsomstruktureringar. De sakkunniga som utskottet har hört har välkomnat förslagen om företagsomstruktureringar i propositionen. Men dessutom har det krävts att vederlag inte ska förutsättas vid fission i moderbolaget. Likaså föreslås skatten på avyttrade egna aktier bli slopad för att aktierna allmänt ska kunna användas som vederlag vid företagsomstruktureringar.

Utskottet konstaterar att bestämmelsen om fission är förenlig med direktivet om företagsomstruktureringar och att det inte finns någon anledning att ändra den så som föreslagits.

Regeringens proposition gäller inte beskattningen av överlåtelse, och de ekonomiska konsekvenserna av den ändring som de sakkunniga föreslagit vid utfrågningen har inte heller be-

dömts. Men man kan anta att de är betydande. Enbart av de här orsakerna anser utskottet att det inte är möjligt att befatta sig med beskattningen av överlåtelse i detta sammanhang.

Beskattningen av överlåtelse är dessutom en rent fiskal skatteform och avviker i många avseenden från inkomstbeskattningen. Överlåtelse-skatt ska betalas för avyttring av äganderätten till en fastighet eller ett värdepapper oberoende av om avyttringen ger upphov till beskattningsbar vinst eller förlust i inkomstbeskattningen eller om någondera parten är befriad från beskattning. Utifrån lösningarna i inkomstbeskattningen bör man alltså inte dra några slutsatser om skattebasen vid beskattningen av överlåtelse.

Förslag till beslut

Finansutskottet föreslår

att lagförslagen godkänns utan ändringar.

Helsingfors den 25 november 2008

I den avgörande behandlingen deltog

ordf. Hannes Manninen /cent
 vordf. Kari Rajamäki /sd
 medl. Christina Gestrin /sv
 Pertti Hemmilä /saml (delvis)
 Bjarne Kallis /kd
 Kyösti Karjula /cent (delvis)
 Esko Kiviranta /cent
 Jari Koskinen /saml
 Mikko Kuoppa /vänst
 Mika Lintilä /cent
 Olli Nepponen /saml
 Tuija Nurmi /saml

Kirsi Ojansuu /gröna
 Heikki A. Ollila /saml
 Matti Saarinen /sd
 Petri Salo /saml (delvis)
 Pia Viitanen /sd (delvis)
 ers. Esko Ahonen /cent (delvis)
 Reijo Kallio /sd
 Matti Kauppila /vänst
 Lauri Kähkönen /sd (delvis)
 Heli Paasio /sd
 Eero Reijonen /cent
 Tuula Väättäinen /sd (delvis).

Sekreterare i delegationen var

utskottsråd Maarit Pekkanen.