

FINANSUTSKOTTETS BETÄNKANDE 7/2012 rd

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

INLEDNING

Remiss

Riksdagen remitterade den 8 februari 2012 en proposition med förslag till lagar om ändring av 52 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och av inkomstskattelagen (RP 148/2011 rd) till finansutskottet för beredning.

Beredning i delegation

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

Sakkunniga

Skattedelegationen har hört

- specialsakkunnig Tarja Järvinen och lagstiftningsråd Marianne Malmgren, finansministeriet

- överinspektör Kari Aaltonen, Skatteförvaltningen
- ledande skatteexpert Tero Honkavaara, Finlands Näringsliv rf
- avdelningschef Tomi Viitala, Centralhandelskammaren
- styrelseledamot Martti Virolainen, Suomen Veroasiantuntijat ry
- professor Seppo Penttilä, Tammerfors universitet
- professor Raimo Immonen, Åbo handelshögskola.

Dessutom har skriftligt utlåtande lämnats av finansministeriet.

PROPOSITIONEN

Regeringen föreslår att de bestämmelser i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet som gäller utflyttningsbeskattning vid aktiebyte ändras. Överlåtelsevinst som lämnats obeskattad ska inte betraktas som skattepliktig inkomst när en skattskyldig bosätter sig i en annan stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Om den skattskyldige överlåter de aktier som mottagits som vederlag vid aktiebytet efter att ha bosatt sig i en annan stat i Euro-

peiska ekonomiska samarbetsområdet och överlåtelser sker innan fem år har förflutit från utgången av det skatteår då aktiebytet skedde, räknas den överlåtelsevinst som uppkommit men som lämnats obeskattad som inkomst för den skattskyldige.

Om den skattskyldige bosätter sig i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet innan fem år förflutit från utgången av det skatteår då aktiebytet skedde, betraktas överlå-

telsevinsten av aktiebytet också som skattepliktig inkomst.

Vidare föreslår regeringen att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och inkomstskattelagen också ändras i det avseendet att ett aktiebyte i fortsättningen ska betraktas som överlåtelse, men vinst eller förlust som uppkommit vid ett aktiebyte inte ska betraktas som skattepliktig inkomst eller avdragsgill utgift.

Den skattemässiga behandlingen förändras därmed inte i detta avseende.

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

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Allmän motivering

Utskottet tillstyrker propositionen, men med ändringar i ikraftträdandebestämmelsen och vissa mindre preciseringar.

Syftet är att revidera beskattningen av aktiebyte vid utflyttning¹ för att den ska stå i samklang med grundprinciperna i EU-rätten. Översynen är nödvändig på grund av kommissionens överträdelseförfarande mot Finland². Kommissionen anser att vår gällande lag kan strida mot etableringsfriheten i EU-rätten och hindra fri rörlighet för arbetstagare och kapital.

Propositionen innehåller minimibestämmelser som Finland kan besvara kommissionens underrättelse med. En viktig punkt är att byte av bosättningsstat till en annan EES-stat inte längre får leda till att uppskjuten skatt vid aktiebyte debiteras. Beskattningen kan i dessa fall aktualiseras bara om någon som flyttar till en annan EES-stat vid utbyte av aktier överlåter aktierna eller flyttar till någon stat utanför EES. Dessutom krävs det att överlåtelsen eller utflyttningen sker inom fem år efter utgången av det skatteår då aktiebytet gjordes.

Utskottet anser att propositionen behövs och att den är väl underbyggd. Den uppfyller för det första fortfarande det kravet i direktivet om om-

strukturering av företag³ att utbyte av aktier i sig inte får utlösa direkta skattepåföljder. För det andra beaktar förslaget de EU-rättsliga aspekterna på etableringsfrihet och fri rörlighet vid utflyttning.

Den primära frågan i propositionen är alltså inget problem. Däremot föreslås ändringen bli genomförd på ett sätt som ger upphov till skatterättsliga tolkningsproblem. Den största ändringen i det hänseendet är att utbyte av aktier i fortsättningen ska betraktas som överlåtelse, vilket det inte gör nu. Tidpunkten för förvärv av aktier vid utbyte och den presumtiva anskaffningsutgiften är frågor som tangerar detta. Vidare skjuter regeringen fram bedömningen av vissa aspekter tills EU-domstolen kommer med sina förväntade domar eller så kan behandlas i en eventuell större omvärdering av beskattningen vid utflyttning. Det gäller bland annat hur värdeförändringar ska behandlas efter aktieutbyte och beskattning av företag vid utflyttning.

Tolkningsproblemen är av principiell karaktär och de behöver belysas från flera olika synvinklar. Propositionen brådskar och någon ingående analys har därför inte kunnat göras. I det följande tar utskottet ändå i all korthet upp de

¹ I detta fall avses med utflyttning att man blir begränsat skattskyldig på grund av utflyttning eller att bosättningsstaten enligt skatteavtalet ändras.

² Kommissionens brev SG-Greffe (2008)D/205669 av den 28 september 2008.

³ Rådets direktiv 2009/133/EG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (kodifierad version 2009/133/EG av den 19 oktober 2009).

viktigaste aspekterna. Utskottet föreslår också en ändring i i ikraftträdandebestämmelsen i lagen om ändring av 52 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och en precisering i det nya 9 mom. i 46 § i inkomstskattelagen.

Aktiebyte som överlåtelse

I fortsättningen ska således utbyte av aktier betraktas som överlåtelse. En bestämmelse med motsatt innehåll stryks i lagen.

Ändringen görs uteslutande för att undvika tolkningsproblem och säkerställa att Finland har beskattningsmakt när skatteavtal är tvetydiga. Det handlar följaktligen bara om en precisering som inte ska ändra beskattningen vid aktiebyte i sak.

Samtidigt specificeras det vilket område inkomsten från Finland ska gälla. I fortsättningen ska bestämmelserna också gälla om beskattningen aktualiseras efter att personen har flyttat ut från Finland. Vid tvetydigheter i skatteavtal kan man då konstatera att aktiebyte som skett under bosättningen i Finland betraktas som överlåtelse och vinsten som inkomst från Finland. Då är Finlands beskattningsrätt bättre skyddad när beskattning aktualiseras efter att personen har flyttat från Finland.

Ändringar medför enligt utskottets uppfattning inga problem beträffande själva utbytet av aktier. Däremot säger propositionen ingenting om hur de påverkar tolkningen av andra skattebestämmelser. De sakkunniga hänvisade bland annat till bestämmelserna om lättnader vid generationsväxling, restriktionerna i rätten att göra avdrag för förlust och koncernbidrag där skatteförmånerna eller andra tillämpningskrav är kopplade ägartiden eller i övrigt berörs av överlåtelserestriktioner. Frågan är således vilken roll det i dessa situationer spelar att aktiebyte i fortsättningen betraktas som överlåtelse.

I sitt yttrande framhåller finansministeriet att situationerna redan nu är tvetydiga eller att bedöms fristående från om aktiebyte i lag betraktas om överlåtelse eller inte. Det finns nästan ingen rättspraxis publicerad och varken rättslitteraturen eller Skatteförvaltningens anvisningar

ger någon direkt ledtråd. Därför har ministeriet inte ansett det befogat att explicit yttra sig om på vilket sätt den föreslagna ändringen kan komma att påverka skattebedömningen i olika situationer.

Utskottet menar emellertid att *det som inte sägs ut* i propositionen eller yttrandet från ministeriet spelar en roll. Ingetdera dokumentet säger nämligen ut att ändringen *påverkar tolkningen* av andra skattebestämmelser. Om det hade varit avsikten, hade det varit nödvändigt att säga ut det öppet i propositionen. Därefter skulle det inte finnas några oklarheter i tolkningen. Så är alltså inte nu.

Det gällande rättsläget ska dessutom bekräftas av en ny bestämmelse i inkomstskattelagen. Den föreskriver att anskaffningstidpunkten för aktier som tas emot vid aktiebyte ska bestämmas enligt anskaffningstidpunkten för de överlåtna aktierna. Det uppstår således inget avbrott i ägartiden vid aktiebyte utan kontinuitetsprincipen ska tillämpas precis som nu.

Ändringen har inte och kommer inte heller att ha någon avgörande effekt på tolkningen av andra skattebestämmelser. Det är motiverat, anser utskottet, om man dessutom beaktar att ändringen är en formalitet och att kontinuitetsprincipen fortfarande ingår i bestämmelserna. Varje situation då reglerna tillämpas bör därför bedömas mot regleringsbakgrunden precis som nu. Det faktum att aktiebyte betraktas som överlåtelse främst med tanke på tvetydigheter i skatteavtal spelar därför ingen självständig roll för tolkningen.

Effekten av värdeförändringar

Propositionen behandlar olika alternativ till den gällande lagstiftningen och regeringen framhåller att det åtminstone inte i dagsläget går att införa bestämmelser om en *allmän utflyttnings-skatt*. En sådan skatt skulle i de flesta fall gälla aktieinnehav generellt och inte bara aktiebyte. Skatten skulle grunda sig på byte av bosättningsstat och gälla värdestegring i Finland. Skatten skulle därmed inte vara bunden till någon enskild överlåtelse.

Regeringen anser det inte vara motiverat att helt och hållet ge avkall på den skatterätt som utan tvivel ingår i Finlands beskattningsmakt.

Beskattningen ska också i det här fallet gälla den *vinst på överlåtelsen* som har uppkommit vid tidpunkten för aktiebytet och som inte har beskattats enligt bestämmelsen om aktiebyte. Beloppet räknas därmed som inkomst och beskattas om personen överlåter aktierna från aktiebytet efter att ha flyttat från Finland eller flyttat till någon stat utanför EES inom fem år. I fortsättningen kommer alltså värdeförändringar mellan aktiebytet och utflyttningstidpunkten inte att beaktas. Tillämpningsområdet kommer dock i hög grad att inskränkas av bestämmelsen bara gäller fysiska personer och inte företag.

I detta läge är lösningen acceptabel, om än inte självklar. Den påminner mest om den regel som Sverige⁴ införde i fjol efter underrättelse från kommissionen precis som hos oss. Regleringen bör trots allt omprövas när det finns adekvat vägledning från de fall som är aktuella i EU-domstolen. I det sammanhanget är det naturligt att också bedöma möjligheten och behovet att införa en allmän utflyttningsskatt på samma sätt som många andra europeiska länder, bland andra Tyskland, Frankrike, Danmark och Norge.

Tidpunkt för förvärv och presumtiv anskaffningsutgift

I de nya 9 mom. i 46 § i inkomstskattelagen föreskrivs det om tidpunkten för förvärv av aktier som någon får vid aktieutbyte. Tidpunkten för förvärv av aktier som överlåts vid aktieutbyte ska betraktas som den tidpunkten. Ägartiden ska alltså följa kontinuitetsprincipen precis som i nuläget. Bestämmelsen behövs för säkerhets skull eftersom aktiebyte i fortsättningen kommer att betraktas som överlåtelse som innebär ett avbrott i ägartiden. Bestämmelsen spelar en roll i första hand när regeln om presumtiv anskaffningsutgift tillämpas.

Vid utflyttning kommer i fortsättningen den tid efter aktiebytet som personen har ägt de ak-

tier som han eller hon fick som vederlag att räknas in i ägartiden. Därmed uppstår det ett avbrott i ägartiden först om personen överlåter de aktier som han eller hon fick som vederlag eller flyttar till en stat utanför EES inom fem år efter utflyttningen. Förslaget är en aning inexact till denna del och den kan leda till tolkningsproblem. Utskottet föreslår att 46 § 9 mom. i inkomstskattelagen kompletteras på det sätt som utskottet anger närmare i detaljmotiven.

Preciseringen innebär att vinst vid aktiebyte också vid utflyttning alltid räknas ut antingen efter den ursprungliga anskaffningsutgiften eller efter den presumtiva anskaffningsutgiften för hela ägartiden. Därmed är det antingen överlåtelsevinsten vid tidpunkten för aktiebytet baserad på den ursprungliga anskaffningsutgiften för aktierna eller överlåtelsevinsten beräknad på den presumtiva anskaffningsutgiften för hela ägartiden av det verkliga värdet vid tidpunkten för aktiebytet som beskattas. Överlåtelsevinsten kommer således att räknas ut på samma sätt för den som är bosatt i Finland och den som flyttat från Finland.

Ikraftträdandebestämmelsen

De nya bestämmelserna ska tillämpas första gången vid beskattningen för 2012. Däremot kommer 52 f § 3 och 4 mom. om beskattning vid utflyttning i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet inte att tillämpas på aktiebyten som har skett före den 1 januari 2009.

De sakkunniga ansåg att bestämmelsen kan leda till negativ retroaktiv skatt för de skattskyldiga och de motiverade detta med att de nuvarande skattereglerna vid utflyttning bara tillämpas i tre år. De skattskyldiga har däremot inte kunnat räkna med den kommande femårsfristen om aktiebytet gjordes efter den 1 januari 2009 men innan den nya lagen träder i kraft.

Utskottet anser synpunkterna vara befogade och föreslår att ikraftträdandebestämmelsen ändras. Femårsfristen kommer bara att beröra aktiebyten som görs efter att lagen har trätt i kraft. Ändringar relateras närmare i detaljmotiven.

⁴ I Sverige gäller regeln dock tio år efter utflyttning.

Detaljmotivering**Lagförslag 1**

Ikraftträdandebestämmelsen. I ikraftträdandebestämmelsen kan 2 mom. alltså leda till retroaktiv beskattning, vilket är ogynnsamt för de skattskyldiga. Följaktligen föreslår utskottet att momentet kompletteras med en uteslutande restriktion. Därmed kommer femårsregeln i 52 f § 3 och 4 mom. bara att tillämpas på aktiebyten som görs efter att lagen har trätt i kraft. I övrigt är ikraftträdandebestämmelsen oförändrad.

Lagförslag 2

46 § nytt 9 mom. Momentet måste preciseras för att det ska vara entydigt vid beräkningen av ägartiden för aktier som någon får vid utbyte. Också tiden efter aktiebytet ska räknas in vid utflyttning ända till dess att aktierna överläts eller om personen flyttar till en stat utanför EES inom fem år efter utflyttningen. Följaktligen föreslår utskottet att ordet också läggs till i den andra meningen för säkerhets skull.

Utskottets förslag till beslut

Riksdagen

godkänner lagförslagen enligt propositionen men ikraftträdandebestämmelsen i lagförslag 1 och 46 § 9 mom. i lagförslag 2 med följande ändringar:

Utskottets ändringsförslag**Lagförslag 1**

Ikraftträdandebestämmelsen

(1 mom. som i RP)

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2012. De bestämmelser som ingår i 52 f § 3 och 4 mom. i lagen tillämpas dock inte på aktiebyten som har skett före den 1 januari 2009. *Femårsfristen i dessa moment tillämpas bara på aktiebyten som sker den dag lagen träder i kraft eller senare.*

Lagförslag 2

46 §

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

FiUB 7/2012 rd — RP 148/2011 rd

Helsingfors den 17 april 2012

I den avgörande behandlingen deltog

ordf. Kimmo Sasi /saml
vordf. Pentti Kettunen /saf
medl. Leena Harkimo /saml
Jouko Jääskeläinen /kd
Timo Kalli /cent (delvis)
Sampsa Kataja /saml
Esko Kiviranta /cent
Kari Rajamäki /sd
Markku Rossi /cent

Matti Saarinen /sd
Sari Sarkomaa /saml
Astrid Thors /sv
Kauko Tuupainen /saf
Kari Uotila /vänst
Pia Viitanen /sd
Ville Vähämäki /saf
ers. Lenita Toivakka /saml (delvis)
Tapani Tölli /cent (delvis).

Sekreterare i delegationen var

utskottsråd Maarit Pekkanen.