

Statsutskottets betänkande 49/1995 rd

Regeringens proposition med förslag till ändring av de stadganden angående omstruktureringar av företag som ingår i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och vissa andra lagar

Riksdagen remitterade den 7 november 1995 regeringens proposition 177/1995 rd till statsutskottet för beredning.

Statsutskottets skattedelegation, som har begett betänkandet för utskottet, har hört lagstiftningsrådet Tarja Jääskeläinen vid finansministeriet, överinspektören Tuula Hakola vid skattestyrelsen, direktören Tero Honkavaara vid Industrins och Arbetsgivarnas Centralförbund, juristen Anna Lundén vid Företagarnas Centralförbund i Finland samtidigt som representant för Småföretagarnas Centralförbund, verkställande direktören Guy Wires vid Handels Centralförbund, direktören Markku Vesterinen vid Försäkringsbolagens Centralförbund och vice ordföranden Antti Rantalainen vid Bokföringsbyråernas Förbund. Justitieministeriet, Centralhandelskammaren, CGR-föreningen, Imatran Voima Oy samt professorn Raimo Immonen och EL Ilkka Yli-Räisänen, CGR har tillsammans lämnat in skriftliga utlåtanden.

Enligt den gällande skattelagstiftningen anses det överlåtande samfundet vid en fusion inte bli upplöst vid beskattningen och fusionen betraktas enligt beskattningspraxis inte som en överlåtelse vid beskattningen av delägarna. Vinst som uppkommer när samfund fusioneras är i allmänhet inte skattepliktig inkomst och förlust är inte en avdragbar utgift. Det finns emellertid stadganden som avviker från denna grundprincip och leder till att fusionsvinsten blir skattepliktig och förlusten en avdragbar utgift.

Medlemskapet i Europeiska unionen förpliktar Finland att följa direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (90/434/EEG). Syftet med direktivet är att undanröja skattemässiga hinder för omstruktureringar av företagsverksamhet inom Europeiska unionen, dock utan att äventyra medlemsstaternas skatteintressen. Den centrala utgångspunkten i direktivet är att när medlemsstaterna åläggs att bevilja

skatteförmåner i samband med omstruktureringar försöker det samtidigt trygga eller åtminstone ge medlemsstaterna en möjlighet att säkerställa sina nationella skatteintressen.

Avsikten med lagförslagen i propositionen är att genomföra ovannämnda direktiv från Europeiska gemenskapernas råd. Det föreslås att de skatteförmåner som avses i direktivet utsträcks till att gälla liknande arrangemang mellan inhemska samfund.

Enligt förslaget kan fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser som uppfyller villkoren i lagen genomföras utan direkta skattepåföljder vid beskattningen av samfunden och deras delägare. Beskattningen uppskjuts till den tidpunkt då de överförda tillgångarna eller de aktier som erhållits som vederlag överläts vidare. Skattepliktig vinst och avdragbar förlust skall inte längre anses uppstå vid fusioner. Aktiebyten som uppfyller villkoren i lagen betraktas inte som överlåtelse vid beskattningen. Överlåtelsevinst beskattas först när de aktier som erhållits vid bytet överläts vidare.

Finland har för närvarande inga sådana regler om skatteflykt som avses i direktivet. I praktiken har 56 § om kringgående av skatt i beskattningslagen sällan kunnat tillgripas i uppenbara fall av skatteflykt då skattebemötandet i lagen är knutet till tillvägagångssättet vid omstruktureringen. Transaktioner vars enda eller huvudsakliga syfte är att undgå skatt strider mot direktivets mål. För att skatteförmåner skall beviljas krävs det rätt allmänt i de övriga EU-staterna att omstrukturen skall vara motiverad av företagsekonomiska skäl. Regeringen föreslår att lagen kompletteras med ett lagrum om kringgående av skatt, enligt vilket skatteförmåner i anknytning till företagstransaktioner kan förvägras om det är uppenbart att ändamålet med arrangemanget har varit att kringgå skatt.

Regeringens proposition omfattar en lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, en lag om ändring av in-

komstskattelagen, en lag om ändring av 5 a och 10 §§ lagen om gottgörelse för bolagsskatt, en lag om ändring av 6 § lagen om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet, en lag om ändring av 2 § lagen om skattelättnader inom utvecklingsområdena och en lag om ändring av 97 b § lagen angående stämpelskatt.

Lagarna avses träda i kraft vid ingången av 1996. De tillämpas första gången vid beskattningen för 1996. Lagarna tillämpas på de fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och aktiebyten som har skett sedan lagarna trädde i kraft, dock så att stadgandena som gäller begränsning av fusionsvederlaget och stadgandena om att avdragsrätt för fusionsförlust inte föreligger ej skall tillämpas på fusioner om vilka ansökan lämnats in till domstol innan propositionen avlåtits, dvs. senast den 3 november 1995.

Stadgandena om internationella omstruktureringar av företag föreslås bli tillämpade på omstruktureringar som genomförts den 1 januari 1995 eller därefter.

Utskottets ställningstaganden

Av de orsaker som nämns i propositionen och med stöd av erhållen utredning finner utskottet lagförslagen behövliga och tillstyrker dem därför.

1. *Avdrag av förluster när ett utländskt bolags fasta driftsställe i Finland ändras till dotterbolag*

För att de fastställda förlusterna för ett fast driftsställe skall kunna dras av från inkomsterna för det ersättande dotterbolag som uppstår vid överföring av affärsverksamhet krävs enligt utskottet ett stadgande med förslagsvis följande sakinnehåll:

Om ett aktiebolag med hemort i en annan medlemsstat i enlighet med 52 d § överlåter de tillgångar och skulder som hänför sig till ett fast driftsställe i Finland till ett finländskt bolag som bildats för att fortsätta med verksamheten, får den förlust som fastställts vid beskattningen av det fasta driftsstället dras av från den skattepliktiga inkomsten för det bolag som fortsätter verksamheten på det sätt som avses i 120 § inkomstskattelagen.

Enligt utskottets åsikt är det med tanke på inkomstskattelagssystematiken inte problemfritt att stadga om detta i 123 § som nu föreslås bli

ändrad på andra punkter. Utskottet menar att ändringen bör göras utifrån ett lagförslag i en senare regeringsproposition. Därtill kunde det vara skäl att precisera lydelsen i samband med beredningen.

Utskottet förutsätter att regeringen med det snaraste avlåter en proposition som reglerar rätten att dra av förlust när ett utländskt bolags fasta driftsställe i Finland ombildas till ett dotterbolag.

2. *Kringgående av skatt*

Regeringen föreslår att det stadgas särskilt om kringgående av skatt. Avsikten med ett särskilt stadgande om kringgående av skatt i samband med företagsomstruktureringar är att regelverket om skatteförmåner måste beaktas vid tolkningen. Regleringen av företagsomstruktureringar syftar till att beskattningen inte skall utgöra något hinder för omstruktureringar som genomförs på företagsekonomiska grunder och som avser att t.ex. ändra företagsstrukturen, omorganisera verksamheten eller rationalisera den. Avsikten är således inte att förhindra normal skatteplanering. Lagrummet om kringgående av skatt avser att undanröja skatteförmåner, om omstruktureringar genomförs uteslutande av skatteskal eller om skatterna är den främsta anledningen till omorganiseringen. Att eftertrakta ogrundade skatteförmåner på detta sätt rimmar illa med principen om en neutral beskattning, som avser att undanröja skatternas betydelse för operationer av detta slag. Skatterna bör inte vara vare sig lockbeten eller orsak nog att genomföra omstruktureringar inom företag, utan företag skall kunna omstruktureras utifrån företagsekonomiska principer. Så kan till exempel olika typer av konstgjorda bibolag, flera företagsomstruktureringar efter varandra, avveckling av bolagiserade funktioner snart efter en överföring eller en snabb försäljning av resurser eller aktier som förvärvats vid överföring av affärsverksamhet eller aktiebyte vara ett tecken på att avsikten är att försöka undgå skatt.

Skattelagstiftningen har tidigare inte innefattat några liknande klart uttalade krav i regleringen av företagsomstruktureringar. Det vore mycket svårt att formulera olika lagrum om företagsomstruktureringar så koncist att det varje gång anges begränsningar för tillämpningsområdet för att enbart operationer som uppfyller syftet med lagen och baserar sig

på företagsekonomiska faktorer omfattas av skatteförmånerna. Därför har regeringen valt att genomföra ändringen den vägen att lagens syfte framhålls i stadgandet om kringgående av skatt, där det hänvisas till samtliga paragrafer om företagsomstruktureringar. Lagrummet avser också i högsta grad att ha en preventiv effekt.

Den allmänna regleringen i 56 § beskattningsslagen och dess tillämpningspraxis kan inte anses räcka till för att hindra ogrundade skatteförmåner vid omstruktureringar av företag. Framför allt när det gäller skattereglering som grundar sig på ett visst bolagsrättsligt förfarande, till exempel fusion eller fission, har skatteförmåner nästan undantagslöst beviljats vid formellt riktigt genomförda operationer medan syftet med lagen stannat i bakgrunden. Det är med tanke på stadgandena om företagsomstruktureringar otillfredsställande att skatteförmåner också ges när till exempel en fusion visserligen genomförs formellt riktigt, men ändå görs under förhållanden som strider mot det rationella syftet med skattelagstiftningen. I praktiken förekommer det också omstruktureringar som genomförs i successiva kedjor, där företagsomstruktureringar och andra åtgärder ofta samordnas. Av tradition har det varit svårt att ingripa vid omstruktureringar av denna typ utan en särskild lagfäst normering. Lagrummet om kringgående av skatt behövs också för att säkerställa beskattningsbefogenheterna i Finland vid internationella operationer för att fördelaktiga skatteregler inte skall tillämpas på omstruktureringar som avser att uppnå skatteförmåner som strider mot regleringens syfte.

Helsingfors den 5 december 1995

I den avgörande behandlingen deltog ordföranden Pekkari, vice ordföranden Törnqvist, medlemmarna U. Anttila, Apukka, Kallis, Laaksonen, Laitinen, Malm, Puisto, Rajamäki, Rau-

3. Konsekvenserna av en ny aktiebolagslagstiftning

Vid justitieministeriet bereds en ändring av aktiebolagslagstiftningen, som sannolikt träder i kraft tidigast vid ingången av 1997. Propositionen föreläggs riksdagen tidigast våren 1996. De ändringar som regeringen kommer att föreslå avviker uppenbarligen något från de förslag som aktiebolagskommissionen (kommittébetänkande 1992:32) lagt fram, men något definitivt beslut om propositionens innehåll har ännu inte fattats. Finansministeriet har meddelat att ministeriet kommer att granska ändringarna i aktiebolagslagen utifrån behoven att förnya skattelagstiftningen först när det slutliga innehållet i propositionen slagits fast. Enligt finansministeriet kan eventuella ändringar i skattelagstiftningen vid behov träda i kraft samtidigt med ändringarna i aktiebolagslagen.

Justitieministeriet har vid skattedelegationsbehandlingen av den aktuella propositionen främst fäst sig vid begränsningen av fusionsvederlaget samt jämfört hur den i propositionen föreslagna överföringen av affärsverksamhet förhåller sig till den partiella fördelning som planeras bli införd i aktiebolagslagen.

Utskottet konstaterar att revideringen av aktiebolagslagstiftningen bör beaktas i skattelagstiftningen så att båda reformerna kan träda i kraft samtidigt.

Utskottet föreslår vördsamt

att lagförslagen skall godkännas utan ändringar.

ramo, Saario, Sasi, Savela, Tykkyläinen och Vihriälä samt suppleanterna Ala-Harja, Aula, Kempainen, A. Ojala och Rask.

Reservation

Regeringen föreslår att det som stadgas om fusion och överföring av affärsverksamhet i lagen om beskattning av inkomst och näringsverksamhet skall ändras och att lagen kompletteras med stadganden om fusion av samfund och aktiebyte. Liknande ändringar föreslås i inkomstskattelagen liksom i lagarna om gottgörelse för bolagsskatt, om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet och om skattelättnader inom utvecklingsområdet samt lagen angående stämpelskatt.

Avsikten med propositionen är att genomföra EG-rådets direktiv som hänför sig till detta. Skatteförmånerna i direktivet föreslås bli utsträckta till att omfatta liknande regleringar mellan inhemska samfund.

Lagarna avses träda i kraft i början av 1996. De kommer att tillämpas första gången vid beskattningen för 1996.

Lagarna skall tillämpas på fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelse och aktiebyten som ägt rum sedan lagen trätt i kraft, men på fusioner om vilka ansökan lämnats in till domstolen innan propositionen avsläts skall varken det som stadgas om begränsning av fusionsvederlaget eller stadgandena om att avdragsrätt för fusionsförlust inte föreligger tillämpas.

Det som stadgas om internationella omstruktureringar av företag skall tillämpas på omstruktureringar som genomförts den 1 januari 1995 eller därefter.

I slutfasen av beredningen fogades ett nytt 2 mom. till regeringens förslag till 52 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Enligt detta får det övertagande bolaget vid beskattningen för det skatteår under vilket fusionen har ägt rum av anskaffningsutgiften för anlägg-

ningstillgångar som överlåtits vid fusion och andra utgifter med lång verkningstid såsom avskrivningar dra av högst ett belopp som motsvarar maximiavskrivningen under skatteåret, minskad med det under skatteåret godtagbara beloppet av avskrivningar vid beskattningen av det överlåtande bolaget.

Om regeringens förslag till nytt 2 mom. i 52 b § går igenom betyder det att beskattningen skärps avsevärt och drabbar redan inledda fusioner. Det är fråga om retroaktiv beskattning. Direktivet kräver inte i sig att avskrivningsrätten inskränks såsom föreslås.

Genom en komplettering av ikraftträdelsestadgandet kan det förhindras att inskränkningen i avskrivningsrätten inte drabbar inledda fusioner, dvs. sådana som blivit beredda och inledda vid en tid då det inte gick att räkna med att avdragsrätten skulle inskränkas.

Med stöd av det ovan anförda föreslår vi

att lagförslagen i övrigt godkänns i enlighet med utskottets betänkande utom att ikraftträdelsestadgandet i det första lagförslaget kompletteras med ett nytt 4 mom. som följer:

Ikraftträdelsestadgandet

(1—3 mom. såsom i utskottets betänkande)

Lagens 52 b § 2 mom. tillämpas första gången vid beskattningen för 1997 på fusioner, där meddelande om fusionsavtal gjorts för registrering, eller om meddelande enligt lagen inte behöver göras, ansökan om samtycke till fusion har gjorts hos domstol eller någon annan myndighet innan denna lag träder i kraft. (Nytt)

Helsingfors den 5 december 1995

Jukka Vihriälä
Maria Kaisa Aula

Mauri Pekkarinen
Hannu Kemppainen

Bjarne Kallis