

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 18 a och 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås ändringar i de bestämmelser om ränteavdragsbegränsning i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet som gäller undantag som grundar sig på balansjämförelse och undantag för infrastrukturprojekt. Dessutom föreslås det bestämmelser som gäller nettoränteutgifter som blivit outnyttjade till följd av att indelningen i förvärvskällor slopats och som inte dragits av i förvärvskällan för annan verksamhet.

Det föreslås att förutsättningarna för att tillämpa det undantag som grundar sig på balansjämförelse skärps så att möjligheten att utnyttja undantaget begränsas i en situation där en aktör som äger en betydande del har finansierat koncernen. I en sådan situation justeras den koncernbalansräkning som ligger till grund för balansjämförelsen så att en skuld som upptagits hos andelens ägare betraktas som eget kapital när balansjämförelsen görs. Som en betydande andel betraktas tio procent. Dessutom föreslås det att lagen utökas med en bestämmelse om att den skattskyldiges bokslut och koncernbokslut som läggs till grund för balansjämförelsen ska vara revisorsgranskade.

Det föreslås att tillämpningsområdet för bestämmelserna om projekt som ska betraktas som långfristiga offentliga infrastrukturprojekt utvidgas. Det föreslås att bestämmelserna ändras så att begränsningen av rätten till ränteavdrag inte ska tillämpas på offentliga infrastruktursamfund som ansvarar för genomförandet eller upprätthållandet av offentlig infrastruktur. Som offentliga infrastruktursamfund betraktas bolag som ägs av offentliga samfund samt samkommuner och välfärdssammanslutningar som förvaltar fastigheter, farleder och annan infrastruktur.

Det föreslås också att paragrafen om ränteavdragsbegränsning preciseras så att samfund för vilka förvärvskällan för annan verksamhet slopades vid den reform av indelningen i förvärvskällor som trädde i kraft vid ingången av 2020 får under kommande år dra av sådana icke avdragsgilla nettoränteutgifter i näringsverksamhetens förvärvskälla som uppkommit under skatteåret 2019 och som inte dragits av på grund av bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning för förvärvskällan för annan verksamhet på samma sätt som tidigare års nettoränteutgifter enligt den nuvarande regleringen får dras av inom samma förvärvskälla. Dessutom föreskrivs det om möjlighet för bolag som omfattas av tillämpningsområdet för infrastrukturundantaget att under 2020–2022 dra av icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit före 2020.

Propositionen hänför sig till statens budgetproposition för 2022 och avses bli behandlad i samband med den.

Lagen avses träda i kraft den 1 januari 2022. De ändringar som föreslås i undantaget som grundar sig på balansjämförelse tillämpas första gången vid beskattningen för 2022. De ändringar som gäller långfristiga infrastrukturprojekt och avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter för annan verksamhet i näringsverksamhetens förvärvskälla tillämpas redan från och med beskattningen för 2020.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
MOTIVERING	4
1 Bakgrund och beredning.....	4
1.1 Bakgrund.....	4
1.2 Beredning.....	4
2 Nuläge och bedömning av nuläget.....	5
2.1 Ränteavdragsbegränsning i näringskattelagen.....	5
2.2 EU-rätt.....	9
2.2.1 Skatteflyktsdirektivet	9
2.2.2 EU:s regler om statligt stöd.....	11
2.3 Undantag som grundar sig på balansbefrielse.....	14
2.3.1 Rätts- och beskattningsspraxis som gäller balansbefrielse	14
2.3.2 Yrkanden på balansbefrielse i beskattningen	19
2.3.3 Bedömning av nuläget när det gäller balansbefrielse.....	20
2.4 Offentliga infrastrukturprojekt	23
2.5 Icke avdragsgilla nettoränteutgifter för annan verksamhet och slopande av indelningen i förvärvskällor	23
3 Målsättning	24
4 Förslagen och deras konsekvenser.....	25
4.1 De viktigaste förslagen.....	25
4.1.1 Undantag som grundar sig på balansjämförelse.....	25
4.1.2 Långfristiga offentliga infrastrukturprojekt	26
4.1.3 Avdrag i näringsverksamhetens förvärvskälla för icke avdragsgilla nettoränteutgifter för annan verksamhet	26
4.2 De huvudsakliga konsekvenserna	26
4.2.1 Undantaget som grundar sig på balansjämförelse.....	26
4.2.2 Långfristiga offentliga infrastrukturprojekt	28
4.2.3 Avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter för annan verksamhet i näringsverksamhetens förvärvskälla	28
4.2.4 Kompensation av inverkan på skatteintäkterna.....	29
5 Alternativa handlingsvägar.....	29
5.1 Handlingsalternativen för begränsning av balansbefrielsen och deras konsekvenser	29
5.2 Lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet.....	30
5.2.1 Allmänt.....	30
5.2.2 Nederländerna	31
5.2.3 Storbritannien.....	31
5.2.4 Italien	32
5.2.5 Österrike.....	32
5.2.6 Luxemburg.....	33
5.2.7 Norge.....	33
5.2.8 Frankrike	34
5.2.9 Sverige	35
5.2.10 Tyskland.....	36
5.2.11 Danmark.....	37

RP 211/2021 rd

6 Remissvar	38
7 Specialmotivering	41
8 Ikraftträdande	43
9 Förhållande till andra propositioner	44
9.1 Samband med andra propositioner	44
9.2 Förhållande till budgetpropositionen	44
10 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning	44
LAGFÖRSLAG	46
Lag om ändring av 18 a och 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	46
BILAGA	47
PARALLELLTEXT	48
Lag om ändring av 18 a och 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	48

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

1.1 Bakgrund

Bestämmelsen om begränsning av rätten till ränteavdrag i 18 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), nedan *näringssskattelagen*, tillämpades första gången vid beskattningen för 2014. De bestämmelser som begränsar rätten till ränteavdrag i rådets direktiv 2016/1164 (EU) om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, nedan *skatteflyktsdirektivet*, genomfördes genom lagen om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (1237/2018). Då ändrades lagens 18 a § samt tillfogades en ny 18 b §, som trädde i kraft den 1 januari 2019.

Skatteflyktsdirektivet innehåller vissa frivilliga bestämmelser, som medlemsstater som velat göra det har kunnat ta in i sin lagstiftning. En sådan är det undantag som baserar sig på balansjämförelse, den så kallade balansbefrielsebestämmelsen, enligt vilken rätten till ränteavdrag inte begränsas, om den skattskyldige företer en utredning om att förhållandet mellan den skattskyldiges eget kapital och balansomslutningen enligt det fastställda bokslutet är högre eller lika stort som motsvarande relationstal för den fastställda koncernbalansräkningen i slutet av skatteåret. I Finland har undantaget som grundar sig på balansjämförelse tillämpats ända sedan 2014, men förutsättningarna för att tillämpa det har delvis preciserats i samband med de ändringar som trädde i kraft i början av 2019. Tillämpningen av balansbefrielsebestämmelsen särskilt i fondstrukturer har varit förenad med tolkningsfrågor och det finns en del rättspraxis om saken.

Det undantag som direktivet tillåter i fråga om långfristiga offentliga infrastrukturprojekt har också i Finland tagits i bruk i så kallad social bostadsproduktion. För andra slags infrastrukturprojekt har det inte i Finland föreskrivits om undantag från tillämpningen av bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning, utan på grund av de omfattande infrastrukturprojekten och utmaningarna med att föreskriva om undantaget överfördes utredningen av innehållet i avvikelserna till den fortsatta beredningen. I regeringens proposition RP 150/2018 rd, som gällde ändringen, konstaterades att i den fortsatta beredningen ska innehållet i ett undantag för infrastrukturprojekt granskas ingående med hänsyn till olika funktioner som betraktas som infrastruktur och till exempel funktioner i energibranschen. Dessutom förutsatte riksdagen i uttalanden i sitt svar RSvL 146/2018 rd att regeringen omedelbart fortsätter att tillsammans med kommissionen utreda om kraftverksprojekt för att bygga och använda kärnkraft och som genomförts av så kallade Mankala-bolag samt andra avgränsade infrastrukturprojekt av samhällsrelevans kan undantas från begränsningarna för ränteavdragen.

I bilaga 5 till regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering av den 10 december 2019 listas som en åtgärd mot internationellt kringgående av skatt och aggressiv skatteplanering att det ska utvärderas om det gällande regelverket om begränsning av ränteavdrag och kringgående av skatt är en tillräckligt effektiv metod för att förhindra att beskattningsbar inkomst förs ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna, exempelvis i strukturer för kapitalinvestering. Denna fråga hänför sig i synnerhet till på vilket sätt man i olika strukturer för kapitalinvestering kan utnyttja balansbefrielsebestämmelsen om ränteavdragsbegränsning.

1.2 Beredning

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Bakgrundsmaterialet till regeringens proposition finns tillgängligt på adressen [valtioneuvosto.fi/sv/projekt-under-beteckningen VM027.00/2021](http://valtioneuvosto.fi/sv/projekt-under-beteckningen-VM027.00/2021).

Propositionen har behandlats i delegationen för kommunal ekonomi och kommunalförvaltning den 28 oktober 2021.

Utkastet till regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 18 a och 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet har offentliggjorts på statsrådets webbplats den 6 oktober 2021 och utkastet till proposition har varit ute på remiss från den 6 till den 20 oktober 2021. Det kom 30 remissvar. Remissvaren behandlas med ingående i avsnitt 6.

2 Nuläge och bedömning av nuläget

2.1 Ränteavdragsbegränsning i näringskattelagen

Avdragsgillhet för räntor

Enligt 7 § i näringskattelagen är avdragsrätten för utgifter i näringsverksamhet i princip omfattande. Enligt lagen är utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande samt därav härörande förluster avdragbara. Med stöd av bestämmelsen är till exempel ränteutgifter i princip allmänt avdragbara.

Enligt en specialbestämmelse i 18 § 1 mom. 2 punkten i näringskattelagen är ränta på gäld som härrör av näringsverksamhet avdragbar även då räntan är beroende av rörelsens resultat. Räntan beaktas enligt 23 § i näringskattelagen som kostnad för det skatteår, för vilket den erläggs. Avdragsgill ränta ska vara marknadsmässig, dvs. den ska motsvara räntan mellan oberoende parter. På 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.

När räntans avdragsgillhet bedöms kan också tillämpas bestämmelsen om skatteflykt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande. Bestämmelsen tillämpas när den juridiska form som getts en omständighet eller åtgärd inte motsvarar sakens verkliga natur eller syfte och när köpesumman, något annat vederlag eller betalningstiden fastslagits i ett avtal eller någon annan åtgärd har vidtagits uppenbarligen i syfte att uppnå befrielse från skatt.

Bestämmelser som begränsar avdragsrätten för ränteutgifter

I 18 a § i näringskattelagen finns bestämmelser om begränsning av avdragsrätten för ränteutgifter. Den ursprungliga 18 a § (RP 146/2012 rd) har trätt i kraft den 1 januari 2013 och den har tillämpats från och med skatteåret 2014. Innan bestämmelsen började tillämpas företogs vissa ändringar i 2 mom. genom lagen om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (1238/2013, RP 185/2013 rd). Mer omfattande ändringar i 18 a § i näringskattelagen företogs på grund av bestämmelserna om begränsning av ränteavdrag i skatteflyktsdirektivet (RP 150/2018 rd). Genom den lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (1237/2018) som trädde i kraft vid ingången av 2019 ändrades 18 a § samt tillfogades en helt ny 18 b §. Efter ändringen föreskrivs det i 18 a § om begränsning av avdragsrätten för ränteutgifter och i 18 b § om undantag från den. Näringskattelagens 18 a § utgör således ett undantag från huvudregeln i 18 § 1 mom. 2 punkten om omfattande avdragsgillhet för räntor och i 18 b § anges åter de situationer där begränsningarna i 18 a § ändå inte tillämpas.

Enligt den gällande lagen tillämpas bestämmelsen om begränsning av ränteavdrag i 18 a § i beskattningen av samfund, öppna bolag och kommanditbolag. Ränteavdragsbegränsningen tillämpas också på räntor som erlagts till andra än företag i koncerngemenskap. Före skatteåret 2019 tillämpades begränsningen endast på ränteutgifterna för lån som upptagits hos ett företag i intressegemenskap. I den gällande lagen har begreppet företag i intressegemenskap ersatts med begreppet koncerngemenskap i 6 mom., men innebörden i begreppen är ändå densamma. Det krävs inte ett syfte att kringgå skatt för att bestämmelsen ska kunna tillämpas. Bestämmelsen hindrar inte en tillämpning av bestämmelsen om skatteflykt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande eller av bestämmelsen om rättelse av internprissättning i 31 § i den lagen när avdrag för ränteutgifter bedöms. Ursprungligen tillämpades ränteavdragsbegränsningen endast på näringsförvärvskällans räntor. Från och med skatteåret 2019 tillämpas begränsningen också på räntor för förvärvskällan för annan verksamhet och jordbrukets förvärvskälla. Hänvisningar till näringskattelagens bestämmelser ingår i 58 § i inkomstskattelagen (1535/1992) och i 3 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967).

Enligt lagens 18 a § 2 mom. avses med ränteutgift och ränteinkomst i denna paragraf ränta och motsvarande andra prestationer som är ersättning för främmande kapital samt prestationer som uppkommer i samband med anskaffning av finansiering. I samband med att direktivet genomfördes ändrades inte innehållet i begreppet ränta i fråga om vilka prestationer som i beskattningen betraktats som ränta. Begreppet ränta i bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning utvidgades emellertid på det sätt som direktivet förutsätter till att omfatta även prestationer som inflyter i samband med anskaffning av finansiering.

Ränteutgifter är enligt 18 a § 3 mom. i näringskattelagen avdragsgilla till fullt belopp 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 denna gräns bestäms den icke avdragsgilla andelen enligt en procentbaserad gräns. Enligt paragrafens 3 mom. är nettoränteutgifterna då avdragsgilla till den del de utgör högst 25 procent av näringsverksamhetens resultat enligt 3 § i näringskattelagen, vilket har ökat med ränteutgifter och avskrivningar som dras av i beskattningen samt erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986), nedan *koncernbidragslagen*, och vilket har minskats med givna koncernbidrag och koncernavdrag enligt lagen om koncernavdrag för slutliga förluster i ett dotterbolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (1198/2020), nedan *koncernavdragslagen*. Med näringsverksamhetens resultat avses det beskattningsbara lönsamma eller förlustbringande resultatet före inkomstskatter och andra icke avdragsgilla skatter och före avdrag av tidigare års fastställda förluster. Överstiger beloppet av nettoränteutgifterna gränsen 500 000 euro, beräknas det icke avdragsgilla beloppet då från nettoränteutgifternas första euro enligt den nämnda procentbaserade gränsen och den skattskyldige kan då inte utnyttja gränsen på 500 000 euro.

I enlighet med 18 a § 4 mom. är nettoränteutgifterna avdragsgilla till den del de har betalats till parter som inte är i koncerngemenskap och om de uppgår till högst 3 000 000 miljoner euro. Sådana nettoränteutgifter får dras av till ett belopp av 3 000 000 euro, trots att gränsen på 25 procent enligt 3 mom. överskrids. Om den skattskyldige har nettoränteutgifter som betalats till både parter i koncerngemenskap och till parter som inte är i koncerngemenskap, ska ränteutgifter som betalats till parter som inte är i koncerngemenskap dras av i första hand.

Dessutom föreskrivs det om ett undantag från tillämpningen av bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning för nettoränteutgifter som betalats till parter som inte är i koncerngemenskap till de delar de uppkommer för lån som har upptagits före den 17 juni 2016 och som inte bygger på sådana ändringar i lånevillkoren som gäller en ökning av lånebeloppet eller lånetiden och som har gjorts nämnda datum eller därefter eller med stöd av 14 § räknas som anskaffningsutgift för

tillgångar före den 1 januari 2019 eller med stöd av 23 eller 27 c § har aktiverats före den 1 januari 2019.

I 6 och 7 mom. fastställs närmare när en koncerngemenskap anses ha uppstått på det sätt som avses i paragrafen. Enligt 6 mom. är parterna på det sätt som avses i denna paragraf i koncerngemenskap 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 inflytande över bägge parter i skuldförhållandet på det sätt som avses i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Med parter som står i ett skuldförhållande avses räntebetalaren och den verkliga förmånstagaren till inkomst som motsvarar ränteutgiften. Om skulden har upptagits hos en part som inte är i koncerngemenskap betraktas skulden dock enligt 7 mom. som upptagen hos en part i en koncerngemenskap till den del som den part som är i koncerngemenskap har en fordran på en part som inte är i koncerngemenskap och fordran har samband med skulden, eller en fordran som innehas av en part i koncerngemenskapen utgör säkerhet för skulden.

Enligt 8 mom. kan icke avdragsgilla nettoränteutgifter dras av från inkomsterna under de följande åren upp till beloppet av de avdragsgilla ränteutgifterna under respektive skatteår. Momentet innehåller närmare bestämmelser om avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter under följande år. Den skattskyldige ska yrka på avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter och utreda grunderna för avdraget. I 9 mom. föreskrivs om överföring av icke avdragsgilla nettoränteutgifter vid fusion och fission.

Undantag från bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning

I näringskattelagens 18 b §, som trädde i kraft vid ingången av 2019, föreskrivs det om situationer där begränsningarna som gäller ränteavdrag i 18 a § inte tillämpas. Enligt 1 mom. ska begränsningen inte tillämpas på fristående företag, finansiella företag, långfristiga offentliga infrastrukturprojekt som uppfyller vissa villkor och inte om den skattskyldige visar att relationen mellan den skattskyldiges egna kapital och balansomslutningen enligt det fastställda bokslutet är större eller lika stort som motsvarande tal i fråga om hela koncernen vid skatteårets slut.

Begränsningen tillämpas inte på ett fristående företag, varmed avses en skattskyldig som inte för affärsredovisningsändamål ingår i en koncern eller har något närstående företag eller fast driftställe. En koncern för affärsredovisningsändamål anses bestå av alla företag som är fullt integrerade i koncernredovisningen. Med ett närstående företag avses ett subjekt i vilket den skattskyldige direkt eller indirekt har en andel motsvarande 25 procent eller mer samt en fysisk person eller ett subjekt som direkt eller indirekt har en andel motsvarande 25 procent eller mer i en skattskyldig. Alla berörda subjekt och en fysisk person ska dessutom betraktas som närstående företag, om en fysisk person eller ett subjekt direkt eller indirekt har en andel motsvarande 25 procent eller mer i en skattskyldig och ett eller fler subjekt.

Begränsningen ska inte tillämpas på vissa finansiella företag. Till dem hör kreditinstitut, värdepappersföretag som avses i lagen om investeringstjänster (747/2012) och fondbolag som avses i lagen om placeringsfonder (213/2019). Begränsningen tillämpas inte heller på alternativa investeringsfonder. Dessutom omfattar undantaget i försäkringsbolagslagen (521/2008) avsedda försäkringsbolag eller återförsäkringsbolag som har koncession samt försäkringsföreningar som avses i lagen om försäkringsföreningar (1250/1987). Sådana finans- och försäkringskonglomerats holdingsammanslutningar som avses i lagen om tillsyn över finans- och försäkringskonglomerat (699/2004) omfattas inte av undantaget liksom inte heller kreditinstituts tjänsteföretag och fastighetsbolag. Av pensionsanstalterna omfattar undantaget arbetspensionsanstalter som

avses i arbetspensionslagarna, såsom arbetspensionsförsäkringsbolag och pensionsstiftelser och pensionskassor som verkställer lagstadgade arbetspensioner. Undantaget omfattar också investeringsbolag som ägs helt av arbetspensionsbolag, till exempel ömsesidiga fastighetsaktiebolag och bostadsaktiebolag.

Långfristiga offentliga infrastrukturprojekt

Utanför ränteavdragsbegränsningen har också ställts så kallad social bostadsproduktion. Undantaget gäller projekt som genomförts enligt de lagar som uttryckligen nämns i lagen och som har betraktats som långfristiga offentliga infrastrukturprojekt. Ett sådant långfristigt offentligt infrastrukturprojekt ställs utanför tillämpningsområdet för bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning om den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i Europeiska unionen. Enligt bestämmelsens nuvarande form betraktas som långfristiga offentliga infrastrukturprojekt endast nybyggnad, ombyggnad eller anskaffning av bostäder för vilket det har erhållits lån eller räntestöd med stöd av lagen om räntestöd för hyresbostadslån och bostadsrättshuslån (604/2001), aravalagen (1189/1993), en av de lagar som anges i 2 § 1 mom. 1 punkten i aravabegränsningslagen (1190/1993), lagen om räntestödslån för hyresbostadslån (867/1980), lagen om räntestöd för bostadsrättshuslån (1205/1993) eller lagen om kortvarigt räntestöd för byggnadslån för hyreshus (574/2016). För andra slags infrastrukturprojekt har det inte föreskrivits om några undantag från tillämpningen av bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning.

Undantag på grund av balansjämförelse

Enligt det undantag som baserar sig på balansjämförelse tillämpas begränsningen av rätten till ränteavdrag enligt lagens 18 a § inte, om den skattskyldige lägger fram en utredning om att relationen 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. I 5 mom. föreskrivs det närmare om den balansräkning som kan användas vid den balansjämförelse som ligger till grund för balansbefrielse. Momentet motsvarar i huvudsak det tidigare gällande 18 a § 3 mom., där det föreskrevs om balansbefrielse. I samband med den ändring som trädde i kraft 2019 överfördes den bestämmelse som ingått i 18 a § 3 mom. som sådan till den nya 18 b §, delvis till paragrafens 1 mom. 4 punkt och delvis till paragrafens 5 mom. Till 5 mom. fogades dessutom skatteflyktsdirektivets krav om att relationstalen för ett separat företags balansräkning och balansräkningen i koncernbokslutet ska basera sig på samma metod för värdering av tillgångar och skulder.

Enligt 18 b § 5 mom. ska balansräkningen upprättas i en stat i Europeiska unionen, i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i 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 (1336/1997). I 5 mom. föreskrivs det vidare att 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 saknas, en balansräkning i enlighet med motsvarande bestämmelser. Med koncernbalansräkning avses koncernbalansräkningen för hela koncernen och inte balansräkningen för en underkoncern. Om koncernbalansräkningen har upprättats helt eller delvis enligt andra bestämmelser än den skattskyldiges balansräkning, kan en jämförelse göras endast om den skattskyldige lägger fram den fastställda koncernbalansräkningen i den form den skulle ha haft, om den hade upprättats enligt samma bestämmelser som den skattskyldiges balansräkning eller om den skattskyldige lägger fram sin balansräkning i den form den skulle ha haft, om den hade upprättats enligt samma bestämmelser som koncernbalansräkningen.

Avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter i olika förvärvskällor

I 18 a § 5 mom. i näringskattelagen föreskrivs det om hur nettoränteutgifterna bildas om den skattskyldige har ränteinkomster eller ränteutgifter för en verksamhet vars resultat beräknas med stöd av inkomstskattelagen för gårdsbruk eller inkomstskattelagen. Beloppet av nettoränteutgifterna bildas då på grundval av den skattskyldiges samtliga ränteinkomster och ränteutgifter och den icke avdragsgilla andelen av nettoränteutgifterna beräknas då på grundval av detta sammanlagda belopp. Vid beräkningen av det procentbaserade beloppet används förutom näringsverksamhetens resultat även resultatet av jordbruket och inkomst som beräknats med stöd av inkomstskattelagen. I momentet föreskrivs också om inriktning av det icke avdragsgilla beloppet av nettoränteutgifterna. Av nettoränteutgifternas icke avdragsgilla belopp inriktas på respektive förvärvskälla ett belopp som motsvarar förvärvskällans relativa andel av nettoränteutgifternas sammanlagda belopp. Den relativa andelen beräknas separat i fråga om nettoränteutgifterna mellan parter som är i koncerngemenskap och parter som inte är i koncerngemenskap.

I 8 mom. föreskrivs det att om den skattskyldige även med stöd av 5 mom. har icke avdragsgilla nettoränteutgifter som inriktats på verksamhet som beskattas enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk eller inkomstskattelagen, kan dessa under de följande åren dras av från inkomsterna från den aktuella förvärvskällan upp till beloppet av de avdragsgilla nettoränteutgifterna under respektive skatteår.

2.2 EU-rätt

2.2.1 Skatteflyktsdirektivet

Inom OECD inleddes 2013 projektet BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) i syfte att begränsa aggressiv skatteplanering och en urholkning av skattebasen för samfundsskatten till följd av skattekonkurrensen mellan staterna samt att skapa rättvisa verksamhetsförhållanden för företagen. Slutrapporterna från projektet publicerades i september 2015. Också inom EU har det vidtagits flera åtgärder för att förhindra aggressiv skatteplanering och skatteflykt. En av dessa åtgärder är skatteflyktsdirektivet av den 12 juli 2016. Målet för direktivet är ett samordnat genomförande av vissa av OECD:s rekommendationer i BEPS-projektet och av vissa andra åtgärder i EU. Direktivet innehåller bestämmelser om begränsning av rätten till ränteavdrag och om utflytningsbeskattningen, en allmän bestämmelse om skatteflykt samt regler om utländska kontrollerade bolag, dvs. utländska bassamfund och om skillnader i skattemässig behandling, dvs. så kallade hybridsituationer.

I artikel 4 i skatteflyktsdirektivet föreskrivs om ränteavdragsbegränsning. Direktivet är tillämpligt på samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater. Direktivet tillämpas dessutom på fasta driftställen i medlemsstater. Direktivet utgör minsta reglering, dvs. medlemsstaterna kan nationellt föreskriva strängare än vad direktivet kräver om de åtgärder som omfattas av direktivet. Några bestämmelser i direktivet har ändrats genom det andra skatteflyktsdirektivet (EU) 2017/952 (Rådets direktiv om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer). Betydelsefulla med tanke på en begränsning av ränteavdrag är de tillägg som gjorts i artikel 2.10 genom en ändring av artikel 4.5 a ii samt genom en ändring av artikel 4.8.

Enligt artikel 4.1 i direktivet ska överstigande lånekostnader vara avdragsgilla under den beskattningsperiod då de uppkommer med upp till 30 procent av den skattskyldiges vinst före räntor, skatt, av- och nedskrivningar (*Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortisation*, nedan *EBITDA*). Medlemsstaterna har möjlighet att föreskriva att utgifterna för främ-

mande kapital och EBITDA får beräknas på gruppnivå, och de kan innehålla samtliga gruppmedlemmars resultat. Då gäller även den gräns på tre miljoner som avses i artikel 4.3 a och som behandlas nedan hela koncernen sammanlagt. Undantaget gäller både situationer där koncernen beskattas i det nationella konsolideringssystemet och situationer där företag som ingår i koncernen beskattas som fristående skattskyldiga i det nationella systemet. I den sistnämnda situationen förutsätter alternativet i praktiken särskilda bestämmelser om beräkandet av hela koncernens skattemässiga EBITDA och att den avdragsgilla ränta som erhålls som resultat av beräkningen fördelas mellan olika bolag i beskattningen.

Balansjämförelse

I artikel 4.5 a har medlemsstaterna getts möjligheten att göra räntor helt avdragsgilla med stöd av ett så kallat balansjämförelsetest. Testet görs genom en jämförelse av koncernbolagets balansräkning med hela koncernens balansräkning. Möjligheten att göra undantag gäller endast skattskyldiga som ingår i en koncern för affärsredovisningsändamål. Enligt undantagsbestämmelsen är den skattskyldiges räntor helt avdragsgilla, om den skattskyldige visar att förhållandet mellan dess egna kapital och dess totala tillgångar är minst lika stor som motsvarande andel för koncernen. Villkoret anses vara uppfyllt, om relationstalet för den skattskyldige är upp till två procent lägre än motsvarande tal för koncernen. Dessutom krävs det att alla tillgångar och skulder värderas enligt samma metod som i koncernbokslutet som upprättats i enlighet med de internationella redovisningsstandarderna eller det nationella finansiella redovisningssystemet i en medlemsstat.

I artikel 4.5 b ges medlemsstaterna möjligheten att föreskriva ett större räntebelopp som avdragsgillt än vad som beräknats med stöd av huvudregeln. Undantagen i artikel 4.5 a och 4.5 b är sinsemellan alternativa regleringsmöjligheter. Även undantagsmöjligheten i artikel 4.5 b gäller endast skattskyldiga som ingår i en koncern för affärsredovisningsändamål. När beloppet av avdragsgilla räntor beräknas fastställs enligt undantaget i artikel 4.5 b först hela koncernens avdragsgilla andel av dess ränteutgifter genom att koncernens utgifter till parter som inte är i intressegemenskap delas med koncernens EBITDA. Det erhållna relationstalet bestämmer de avdragsgilla ränteutgifternas andel för den skattskyldige, beräknad i enlighet med den skattskyldiges EBITDA. OECD publicerade i december 2016 i fråga om BEPS-åtgärd 4 en uppdaterad rapport där en sådan undantagsbestämmelse behandlas närmare.

Enligt artikel 4.8 avses vid tillämpning av artikeln med en koncern för affärsredovisningsändamål en koncern som består av alla subjekt som är fullt integrerade i den koncernredovisning som upprättats i enlighet med internationella redovisningsstandarder eller nationella finansiella redovisningssystem i en medlemsstat. Den skattskyldige får ges rätt att använda koncernredovisning som utarbetats enligt andra redovisningsstandarder.

Långfristiga offentliga infrastrukturprojekt

I artikel 4.4 b föreskrivs om möjlighet till undantag i fråga om offentliga infrastrukturprojekt. Enligt punkten kan från tillämpningsområdet även undantas lån som används för att finansiera långfristiga offentliga infrastrukturprojekt. Undantaget förutsätter att den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i unionen. Med långsiktiga offentliga infrastrukturprojektet avses projekt som tillhandahåller, uppgraderar, driver och/eller upprätthåller en storskalig tillgång som medlemsstaten anser vara i det allmännas intresse.

Vidare enligt punkt 4 stycke 3 ska alla inkomster från ett långfristigt offentligt infrastrukturprojekt undantas från den skattskyldiges EBITDA, och inga undantagna överstigande lånekostnader får inkluderas i företagsgruppens överstigande lånekostnader gentemot en tredje part som avses i punkt 5 b.

Direktivets övriga bestämmelser om ränteavdragsbegränsning

I direktivet föreskrivs det dessutom om möjlighet till vissa andra undantag vid beräkning av avdragsgill ränta samt om möjlighet att ställa vissa andra situationer, som inte behandlas desto mer ingående i samband med denna proposition, utanför tillämpningsområdet. De möjligheter till undantag som direktivet ger medlemsstaterna är möjligheten enligt artikel 4.3 a att undanta nettoränteutgifter upp till tre miljoner euro från tillämpningsområdet och möjligheten enligt artikel 4.3 b till nationell lagstiftning genom vilken undantag från räntebegränsningen tillåts för vissa närmare angivna fristående företag. I artikel 4.4 möjliggörs dessutom undantag för gamla lån som upptagits före den 17 juni 2016. I enlighet med artikel 4.7 har medlemsstaterna getts möjlighet att undanta även finansiella företag från tillämpningsområdet, även när sådana finansiella företag för affärsredovisningsändamål ingår i en koncern. Finansiella företag definieras i artikel 2.5 i direktivet. Direktivet innehåller dessutom vissa regleringsoptioner för medlemsstaterna som gäller periodisering av icke avdragsgilla ränteutgifter och oanvänd EBITDA.

De undantag som nämns i direktivet innebär regleringsoptioner för medlemsstaterna. Undantagen måste inte genomföras i den nationella lagstiftningen, vilket gör att den nationella lagstiftningen i detta avseende är mer restriktiv än vad direktivet förutsätter. Om det genomförs undantag, kan bestämmelser om dem utfärdas högst i den omfattning som direktivet medger. I enlighet med principen om en miniminivå som baserar sig på artikel 3 i direktivet kan en medlemsstat också föreskriva mer restriktivt om undantag än direktivet.

2.2.2 EU:s regler om statligt stöd

Förutsättningar för statligt stöd

Europeiska unionens regler om statligt stöd är en del av unionens konkurrensrätt, vars syfte är att garantera jämlika konkurrensförhållanden inom hela unionen. Bestämmelser om statligt stöd finns i artiklarna 107–109 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, nedan FEUF. Dessa regler är en viktig del av funktionen av den europeiska inre marknaden, och deras avsikt är att säkerställa att myndigheterna i medlemsländerna inte beviljar sådana stöd som snedvrider konkurrens och därmed inte är förenliga med den inre marknaden. Ett syfte är också att minska stödkonkurrensen mellan medlemsstaterna.

Enligt artikel 107.1 i FEUF är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna. För att stöd ska betraktas som statligt stöd ska det samtidigt uppfylla de fyra kriterier som nämns i artikeln; stödet har beviljats av offentliga medel, det är selektivt, det snedvrider eller hotar att snedvrider konkurrensen och det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

Vid statligt stöd är det fråga om att allmänna medel kanaliseras till företag. Begreppet statliga medel är omfattande och vilken offentlig aktör som helst kan bevilja stöd. Begreppet stödmyndighet inbegriper således förutom staten dessutom bland annat lokala och regionala myndigheter, offentliga företag samt sådana privata organ som staten inrättat eller tillsatt som har inrättats för administreringen av ett visst stöd.

Stödarrangemangen för offentliga företag uppfyller inte automatiskt kriterierna för statligt stöd, om den statliga myndigheten i verkligheten inte deltar i beslutsfattandet som gäller stödarrangemangen. I Finland beviljas statliga stöd av till exempel Tekes, Finnvera, NTM-centralerna, landskapsförbunden, kommunerna och samkommunerna samt i fråga om stöd i samband med beskattning Skatteförvaltningen och Tullen.

Statligt stöd betraktas som selektivt då det bara riktar sig till en del företag, till exempel ett visst företag eller en viss bransch. Formen av ekonomiskt stöd har ingen betydelse. Statligt stöd kan vara till exempel bidrag, lån som är förmånligare än marknadspriset, garanti, kapitaltillskott eller rekapitalisering under marknadspriser, skattefrihet, skattesänkning, skatteåterbäring eller hyra eller försäljningspris på fastighet eller jordområde som är lägre än marknadspriset. Som statligt stöd betraktas däremot inte till exempel åtgärder som riktar sig till alla företag, bland annat nedsättning av samfundsskattesatsen i beskattningen eller användningen av statliga medel överensstämmande med marknaden, till exempel lån eller kapitaltillskott med likadana villkor som privata kreditgivare eller investerare har.

Statens åtgärd anses snedvrida eller hota att snedvrida konkurrens, om den förmodligen förbättrar mottagarens konkurrensställning jämfört med de företag med vilka den konkurrerar. I praktiken anses konkurrensen bli snedvriden enligt artikel 107.1 i FEUF om ett företag får ekonomisk fördel i en bransch som är öppen för konkurrens och i vilken det finns eller kan finnas konkurrens. Det räcker att företaget med hjälp av stödet kan bibehålla en starkare konkurrensställning än det hade haft utan stöd. För att ett stöd kan antas snedvrida konkurrensen, anses det vanligen räcka att stödet ges åt mottagaren genom att befria denne från kostnader för vilka denne annars ska ansvara som en del av sin sedvanliga affärsverksamhet. Tröskeln för uppfyllandet av kriteriet om inverkan på handeln är lågt. Utgångspunkten är att kriteriet uppfylls om stödmottagaren idkar ekonomisk verksamhet och fungerar på en marknad där det förekommer handel mellan medlemsstaterna. Redan då kan stödet till exempel försvåra inträdet av aktörer i andra medlemsstater på marknaden genom att upprätthålla eller öka det lokala utbudet. Definitionen av statligt stöd förutsätter inte heller att snedvridningen av konkurrensen eller inverkan på handeln ska vara betydande eller väsentlig.

FEUF definierar inte begreppet företag särskilt, utan begreppets innehåll har specificerats i rättspraxis genom begreppet ekonomisk verksamhet. Ekonomisk verksamhet är all verksamhet i vilken varor och tjänster erbjuds på marknader. Enligt Europeiska unionens domstols etablerade rättspraxis är alla enheter som bedriver ekonomisk verksamhet företag oberoende av deras juridiska form, finansieringssätt eller strävan efter ekonomisk vinst. Med tanke på reglerna om statligt stöd har det ingen betydelse om företaget är privat eller statligt ägt. Tolkningen av begreppen företag och ekonomisk verksamhet är omfattande. Även icke-vinstsyftande enheter, som till exempel föreningar som är verksamma inom den tredje sektorn, kan bedriva ekonomisk verksamhet. Klassificeringen av en enhet som företag är alltid förenad med en viss verksamhet; en enhet som bedriver både ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet betraktas som företag bara i fråga om den ekonomiska verksamheten. Begreppet ekonomisk verksamhet utvecklas ständigt och bedömning av om stödmottagaren bedriver ekonomisk verksamhet ska alltid göras från fall till fall.

Statligt stöd i form av en skatteåtgärd

Kommissionen har utfärdat ett tillkännagivande om begreppet statligt stöd (Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, 2016/C 262/01). Enligt tillkännagivandet ska åtgärder som avviker från det allmänna skattesystemet vid bedömningen av statligt stöd bedömas bland annat på grundval av åtgärdens materiella selektivitet. Den materiella selektiviteten vid åtgärder som lindrar de

normala kostnaderna för företag bedöms genom en trestegsanalys. För det första måste referenssystemet identifieras. För det andra bör det fastställas om en viss åtgärd utgör ett undantag från det systemet. I princip är ett undantag från referenssystemet statligt stöd. Om en undantagsåtgärd dock kan motiveras av referenssystemets art och allmänna systematik, anses åtgärden inte selektiv. En undantagsåtgärd kan då vara baserad till exempel på förebyggande av skatteflykt eller skattebedrägerier, särskilda bokföringskrav eller beskattningens neutralitet.

Skatteåtgärder som är tillgängliga för alla ekonomiska aktörer inom en medlemsstat är i princip allmänna åtgärder. De är då på lika grunder tillgängliga för alla företag och deras tillämpningsområde är inte begränsat. Med referenssystem avses en konsekvent uppsättning regler som på grundval av objektiva kriterier tillämpas på alla företag som omfattas av systemets tillämpningsområde. Vad gäller skatter baseras referenssystemets systematik bland annat på skattebasen och skattesatserna. En åtgärd som avviker från referenssystemet är selektiv om den gynnar vissa företag eller produktionen av vissa varor som befinner sig i en jämförbar rättslig och faktisk situation.

Kommissionens behörighet

Syftet med kontrollen av statliga stöd är att säkerställa att de stödbeviljande myndigheterna vid beviljandet av stödordningar och individuella stöd utanför stödordning följer rätt förfarande samt säkerställer att kriterierna för stödets godtagbarhet uppfylls. EU:s regler om statligt stöd hör till kommissionens behörighet. Kommissionen har exklusiv behörighet att bedöma om stödet lämpar sig för den inre marknaden.

I regel kan en stödåtgärd inte tas i bruk innan kommissionen har godkänt stödsystemet. Det finns dock betydande undantag från skyldigheten att lämna en förhandsanmälan. Ingen anmälningsskyldighet finns till exempel då stödet beviljas som stöd av mindre betydelse, dvs. som så kallat de minimis-stöd, (kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013), som stöd av mindre betydelse för företag som tillhandahåller tjänster av allmänt ekonomiskt intresse, (kommissionens förordning (EU) nr 360/2012) eller som stöd i form av ersättning enligt tillämpningen av artikel 106.2 i FEUF på statligt stöd i form av ersättning för allmännyttiga tjänster (services of general economic interest, SGEI) som beviljas vissa företag som fått i uppdrag att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse, dvs. det så kallade SGEI-beslutet (2012/21/EU).

Den myndighet som beviljar stödet är ansvarig för att själv bedöma om åtgärden innehåller stöd enligt EU:s regler om statligt stöd. Om det är fråga om statligt stöd, ska myndigheten innan stödet genomförs utreda på vilken bestämmelse om statligt stöd stödarrangemangets godtagbarhet baserar sig och vid behov iaktta det anmälningförfarande som lämpar sig för åtgärden. Myndigheten ska göra en förhandsanmälan om stödet till kommissionen i synnerhet då det är fråga om omfattande stödordningar och stora individuella stöd. Om stödet beviljas från en lagbaserad stödordning, görs bedömningen av stödordningens överensstämmelse med reglerna om statligt stöd av det berörda ministeriet och detta beskrivs i regeringens proposition om stödordningen. Då ser det behöriga ministeriet även till att förfaranden enligt reglerna om statligt stöd iakttas samt att nödvändiga anmälningar upprättas.

Om myndigheten för ekonomisk verksamhet beviljar stöd som uppfyller kraven i artikel 107.1 i FEUF och inte iakttar förfarandena och bestämmelserna om godtagbarhet i reglerna om statligt stöd, utgås det från att det statliga stödet är olagligt och man kan bli tvungen att återkräva stödet inklusive ränta av företaget. Av det stödtagande företaget återkrävs då stöd som beviljats inklusive ränta.

Statligt stöd för tjänster av allmänt ekonomiskt intresse (SGEI)

Stödet för tjänster av allmänt ekonomiskt intresse utgör en kompensation för den skyldighet att tillhandahålla offentliga tjänster som företaget fullgör. Sådant stöd är inte förbjudet statligt stöd. I tjänster av allmänt ekonomiskt intresse är det fråga om verksamhet som med avseende på medborgarna kan betraktas som mycket viktig och som inte tillhandahålls eller skulle tillhandahållas i en annan form utan offentligt stöd. För att fullgöra skyldigheten att tillhandahålla allmännyttiga tjänster som är noggrant föreskriven i lag är det stöd som ska betalas till ett företag av statens medel inte förbjudet statligt stöd. Grunderna för bestämmandet av stöd ska på förhand definieras i lagstiftningen och stödet får inte överskrida de kostnader som uppkommer för fullgörandet av skyldigheten att tillhandahålla allmännyttiga tjänster.

Bestämmelser om förutsättningarna för stöd som gäller allmänt ekonomiskt intresse har utfärdats i kommissionens beslut 2012/21/EU om tillämpningen av artikel 106.2 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på statligt stöd i form av ersättning för allmännyttiga tjänster som beviljas vissa företag som fått i uppdrag att tillhandahålla tjänster av allmänt ekonomiskt intresse. Med företag avses i bestämmelser om statligt stöd alla subjekt som bedriver ekonomisk verksamhet.

Stöd som gäller allmänt ekonomiskt intresse omfattas enligt ovan nämnda kommissionens beslut av ett efteranmälningsförfarande så att de stöd som används i en medlemsstat rapporteras till kommissionen vartannat år i efterhand. Medlemsstaternas myndigheter har ett relativt omfattande handlingsutrymme i fråga om vilka tjänster de betraktar som tjänster av allmänt ekonomiskt intresse. Kommissionen och unionens domstolar övervakar dock att medlemsstaterna inte klassificerar tjänster av allmänt ekonomiskt intresse uppenbart felaktigt. Som en del av övervakningen av reglerna om statligt stöd publicerar kommissionen på sin webbplats de rapporter som medlemsstaterna vartannat år lägger fram om de stöd för tjänster av allmänt ekonomiskt intresse som betalats under denna tid.

2.3 Undantag som grundar sig på balansbefrielse

2.3.1 Rätts- och beskattningspraxis som gäller balansbefrielse

Tillämpningssituationerna för begränsning av ränteavdrag har i någon mån utformats till en rättspraxis, eftersom bestämmelsen har tillämpats sedan skatteåret 2014. Nedan beskrivs i synnerhet rätts- och beskattningspraxis som gäller balansbefrielsens tillämplighet och definitionen av balansräkning som godkänns som koncernbalansräkning.

Innehållet i den gällande lagens undantagsbestämmelse om balansjämförelse motsvarar den tidigare gällande undantagsbestämmelsen om balansjämförelse, med undantag av den nuvarande lagens krav på att relationstalen för balansräkningen i bolagets fastställda bokslut och balansräkningen i det fastställda koncernbokslutet ska basera sig på samma metod för värdering av tillgångar och skulder. Sålunda gäller den rättspraxis för balansjämförelse enligt näringskattelagens 18 a § 3 mom. som tillämpades före skatteåret 2019 också den gällande lagen.

CSN 10/2014

I centralskattenämndens avgörande CSN 10/2014 ansågs att staden i egenskap av offentligt samfund inte var bokföringsskyldig enligt bestämmelserna i bokföringslagen och således inte ett sådant moderföretag som skulle vara skyldigt att upprätta ett koncernbokslut enligt bokföringslagen. Den koncernbalansräkning som hade upprättats av moderbolaget i energikoncernen,

där staden var majoritetsägare, ansågs under dessa omständigheter vara en sådan koncernbalansräkning som avses i bestämmelsen.

HFD 2015:11

I årsboksbeslutet HFD 2015:11 var det fråga om en situation där den avskrivningsdifferens som uppstått för avskrivningar som överskred de planmässiga avskrivningarna i balansräkningen hade upptagits som en särskild post i bolagets separata bokslut i enlighet med bokföringslagen och bokföringsnämndens allmänna anvisningar. Bolaget hörde till en koncern som upprättade koncernbokslutet enligt internationella redovisningsstandarder (IFRS), och i balansräkningen antecknades avskrivningsdifferensen under eget kapital, minskad med kalkylerad skatteskuld. Centralskattenämnden har i sitt förhandsavgörande CSN 4/2014 ansett att bolaget till dessa delar hade rätt att korrigera bokslutet för balansjämförelse. Högsta förvaltningsdomstolen upphävde centralskattenämndens avgörande och ansåg att när det tal som beskrev förhållandet mellan bolagets egna kapital och balansomslutningen enligt det fastställda bokslutet jämfördes med motsvarande tal i fråga om den fastställda koncernbalansräkningen, kunde den avskrivningsdifferens minskad med kalkylerad skatteskuld som bolaget upptagit i sitt bokslut inte inräknas som en post bland eget kapital. I sin motivering konstaterade högsta förvaltningsdomstolen bland annat att det inte med stöd av omnämnandet av en regeringsproposition som gäller syftet med den allmänna bestämmelsen fanns grunder för att avvika från bestämmelsens ordalydelse, som även återges i motiveringen till propositionen, eftersom det i bestämmelsen entydigt anges hur en balansjämförelse ska göras. Högsta förvaltningsdomstolen avgjorde ärendet med röstningsresultatet 4–1. I det beslut (HFD 14.1.2016, liggare 64) av högsta förvaltningsdomstolen som nämns i sammandraget över avgörandet HFD 2015:11 ansågs på motsvarande sätt att ett bolags eget kapital inte kunde korrigeras med anledning av en bostadshusreservering.

HFD 24.6.2015 liggare 1784

I högsta förvaltningsdomstolens beslut HFD 24.6.2015, liggare 1784 var det fråga om en fondstruktur där holdingbolaget X S.à.r.l, som bildats av en placeringsfond med säte i Luxemburg, ägde majoriteten av aktierna i finska A Ab och således var A Ab:s moderbolag. A Ab ägde samtliga aktier i B Ab, som i sin tur ägde samtliga aktier i C Ab. A Ab hade upprättat ett koncernbokslut enligt den finska bokföringslagen. Enligt en ansökan om förhandsavgörande som lämnats till CSN föreskrev den nationella lagstiftningen i Luxemburg inte en skyldighet för X S.à.r.l. att upprätta ett bokslut som skulle ha inbegripit de finska bolagen. HFD ansåg att A Ab och dotterbolagen bildade en koncern som var en underkoncern till X S.à.r.l. Det koncernbokslut för underkoncernen som A Ab upprättat kunde inte betraktas som ett sådant koncernbokslut som avses i 18 a § 3 mom. i näringskattelagen. I ett opublicerat avgörande (HFD 24.6.2017, liggare 1785) var det fråga om en liknande situation och även där ansåg HFD att de finländska bolagen bildade en underkoncern vars koncernbokslut inte kunde användas i en balansjämförelse.

HFD 2018:2 (CSN 15/2017)

I centralskattenämndens avgörande CSN 15/2017 var det fråga om en finländsk koncern som förvärvats av en fond som var registrerad på Guernsey som ”limited partnership”. Enligt ansökan var F-fonden en kapitalfond som förvaltades av D-koncernen, som år 2011 hade förvärvat en andel av C-koncernen. När det gäller den juridiska formen hade F-fonden registrerats på Guernsey som ”limited partnership”, som vad gäller bolagsform närmast motsvarar ett kommanditbolag i Finland. F-fonden var inte en fristående juridisk person, varför den ansvarige bolagsmannen, dvs. I GP, som i detta fall var ett Guernseyregistrerat bolag som hörde till D-koncernen, i praktiken fungerade som företrädare för fonden. F-fonden ägde cirka 60 procent

av aktiestocken i B Ab, som hörde till C-koncernen. B Ab ägde å sin sida aktiestocken i A Ab och A Ab ägde C-koncernens dotterbolag. A Ab och B Ab var hjälpbolag som grundats för att genomföra företagsförvärvet, dess finansieringsarrangemang och förvaltningen och utvecklingen av målbolaget efter köpet. A Ab hade fått finansiering på villkor för såväl eget som för främmande kapital av B Ab. F-fonden och övriga delägare hade finansierat B Ab på motsvarande sätt med finansiering på villkor för såväl främmande kapital som för eget kapital.

F-fondens placerare, som gentemot D-koncernen utgjordes av oberoende aktörer, hade anslutit sig till fonden som tysta bolagsmän. I det fondavtal som gällde F-fonden hade det överenskommits att I GP ansvarar för F-fondens dagliga affärsverksamhet och förvaltning. I fonden utövades beslutanderätt och bestämmande inflytande i sista hand dock av de tysta bolagsmännen, som ägde fondtillgångarna och som med en kvalificerad majoritet när som helst kunde befria I GP från ställningen som ansvarig bolagsman. F-fonden hade inte inkluderats i det koncernbokslut som D-koncernens finländska moderbolag upprättat, eftersom koncernen inte ansågs ha bestämmande inflytande i fonden.

Med beaktande av utredningen om B Ab:s ställning i denna ägandestruktur, vilken lagts fram i ansökningshandlingarna, och det bestämmande inflytande som utövades av F-fonden, som fungerade som dess ägare, ansåg centralskattenämnden att den koncernbalansräkning som B Ab upprättat i de förhållanden som beskrivits i ansökan skulle ses som balansräkning för en underkoncern enligt regeringens proposition (RP 146/2012 rd). F-fonden hade enligt Guernseys lagstiftning inte varit bokföringsskyldig och inget skatteavtal enligt 18 a § 3 mom. i näringskattelagen hade ingåtts mellan Finland och Guernsey. Med beaktande av dessa och övriga omständigheter som lagts fram i ansökan, ansåg centralskattenämnden att de förhållanden som beskrivits i ansökan inte redogjorde för en sådan balansräkning för hela koncernen med vilken det är möjligt att jämföra det relationstal som räknas utifrån det egna kapitalet i A Ab:s fristående balansräkning och balansomslutningen på det sätt som avses i 18 a § 3 mom. i näringskattelagen. HFD avlog bolagets besvär genom sitt årsboksbeslut HFD 2018:2.

CSN 42/2017

I centralskattenämndens avgörande CSN 42/2017 var det fråga om en situation där fonden var ett finländskt kommanditbolag. Enligt ansökan var A Kb en kapitalfond i kommanditbolagsform som hade för avsikt att grunda ett sökandebolag för anskaffning av ett målbolag inom ramen för sin kapitalplaceringsverksamhet. A Kb:s tysta bolagsmän var flera institutionella placerare, och som ansvarig bolagsman verkade GP Ab.

A Kb hade tills vidare inte placerat sina medel, utan sökte aktivt placeringsobjekt. Enligt sin placeringsstrategi placerade A Kb i finländska små och medelstora företag, dvs. även målbolaget som skulle förvärfvas för sökandebolaget som var under bildning skulle bli ett finländskt aktiebolag. Sökandebolaget som var under bildning ämnade förvärva majoriteten av aktiestocken i målbolaget. Avsikten var att majoriteten av aktiestocken i sökandebolaget som var under bildning skulle bibehållas i A Kb:s ägo även efter att företagsaffären hade genomförts, men A Kb ämnade dock före utgången av sin verksamhetsperiod lösgöra sig från sitt ägande, med andra ord var det inte en permanent ägare i målbolaget som skulle förvärfvas. Efter förvärvet av målbolaget skulle sökandebolaget som var under bildning i egenskap av moderbolag upprätta ett koncernbokslut. På basis av sin juridiska form var A Kb rättssubjekt och bokföringsskyldigt för sin verksamhet. Enligt ansökan hade A Kb med stöd av bestämmelserna i 6 kap. 1 § 6 mom. samt 3 § i bokföringslagen inte upprättat ett koncernbokslut till följd av att fondens företagsförvärv inte var permanenta, och företagen som skulle förvärfvas hade man för avsikt att överlåta vidare.

När hänsyn togs till den utredning i ansökan av ställningen för sökandebolaget som var under bildning i ägarstrukturen samt bestämmanderätten som utövades av dess majoritetsägare ansåg centralskattenämnden att den koncern som bildades av sökandebolaget, som var under bildning, och målbolaget, som skulle förvärvas, skulle betraktas som en sådan underkoncern som avses i regeringens proposition RP146/2012 rd. Det koncernbokslut som hade upprättats av sökandebolaget som var under bildning kunde således inte betraktas som det koncernbokslut som avses i 18 a § 3 mom. i näringskattelagen. Högsta förvaltningsdomstolen avslag besvären över centralskattenämndens beslut (HFD 10.1.2018, liggare 65, opublicerad).

CSN 19/2019

I fallet CSN 19/2019 var det fråga om ett förhandsavgörande för skatteåren 2019–2020 som gällde det nya kravet i 18 b § 5 mom. i näringskattelagen på jämförbarhet mellan balansräkningar som används i balansjämförelsen. Enligt ansökan fungerade B Ab som moderbolag till koncernen B och ägde hela aktiestocken i Fastighet Ab A. Både balansräkningen i koncernbokslutet som B Ab upprättade och balansräkningen i Fastighet Ab A:s bokslut upprättades enligt bestämmelserna i bokföringslagen. I balansräkningen i koncernbokslutet som B Ab upprättat hade investeringsfastigheterna värderats till verkligt värde enligt 5 kap. 2 b § i bokföringslagen. I Fastighet Ab A:s balansräkning hade fastigheterna värderats till anskaffningsutgift enligt 5 kap. 5 § i bokföringslagen.

Centralskattenämnden ansåg att koncernbokslutet under de i ansökan beskrivna omständigheterna hade upprättats på så sätt som avses i 18 b § 5 mom. i näringskattelagen delvis enligt andra bestämmelser än Fastighet Ab A:s balansräkning. Om Fastighet Ab A värderade fastigheterna i sin balansräkning som upprättas för jämförelse av balansräkningar till verkligt värde enligt 5 kap. 2 b § i bokföringslagen, ansågs balansräkningen vara upprättad enligt 18 b § 5 mom. i näringskattelagen enligt samma bestämmelser som koncernbalansräkningen.

HFD 2020:47

I årsboksavgörandet HFD 2020:47 var det fråga om balansjämförelse mellan ett finskt bolag och ett bolag i Luxemburg som det ägde till 87,5 procent. Högsta domstolen ansåg att den koncernbalansräkning som upprättats av B S.A. i Luxemburg var en underkoncerns balansräkning och den kunde inte användas vid balansjämförelse enligt bestämmelsen om balansbefrielse.

Den franska C-fonden var till sin juridiska form en avtalsbaserad FPCI-fond i vilken utländska investerare hade investerat medel så att den största enskilda investerarens andel av de i fonden investerade medlen var nio procent. Fonden var inte en självständig juridisk person och den behandlades i sin hemstat som en genomgångsenhet. För fondens förvaltning svarade förvaltningsbolag D inom ramen för de regler och den investeringspolitik som investerarna bestämt genom att handla i fondens namn och för dess räkning. Enligt fransk lagstiftning och de internationella bokslutsstandarderna (IFRS) kunde fonden inte göra ett koncernbokslut.

C-fonden ägde alla aktier i det luxemburgiska B S.A., och B S.A. ägde 87,5 procent av det finska A Ab:s aktier. A Ab hade under skatteåret 2015 nettoränteutgifter från intressegemenskapsskulder. Bolaget uppgav nettoränteutgifterna i sin helhet som avdrag från sina beskattningsbara inkomster. Skatteförvaltningen överförde i samband med verkställandet av beskattningen en del av dessa ränteutgifter till bolagets beskattningsbara inkomster. A Ab sökte ändring i den verkställda beskattningen och yrkade att ränteutgifterna i sin helhet skulle godkännas som avdragsgilla utgående från de jämförelseuppgifter som ingick i det koncernbokslut B S.A. hade gjort.

Helsingfors förvaltningsdomstol avslog besvären genom sitt avgörande av den 14 augusti 2018 (nr 18/0505/3). Förvaltningsdomstolen motiverade sitt avgörande med högsta förvaltningsdomstolens tidigare avgörandepraxis och konstaterade att ett bolag inte kan vara moderbolag i en koncern, om en annan aktör har bestämmande inflytande i bolaget till exempel på grund av innehav. Vidare har också en sådan aktör ansetts kunna ha bestämmande inflytande som inte är en fristående juridisk person och som inte kan äga sina investeringstillgångar. Huruvida aktören i fråga är ett separat skattesubjekt eller är skyldig att upprätta koncernbokslut har inte tillmätts någon avgörande betydelse i högsta förvaltningsdomstolens avgörandepraxis. Dessutom konstaterade förvaltningsdomstolen att i de beslut av högsta förvaltningsdomstolen som bolaget hänvisade till i sina besvär och i sin motförklaring hade det inte varit avgörande vem som var korrekt aktör att presentera den koncernbalansräkning som avses i 18 a § 3 mom. i näringskattelagen, om det inte var den aktör som angavs i ansökan om förhandsavgörande.

Högsta förvaltningsdomstolen avslog besvären med hänvisning till motiveringen till förvaltningsdomstolens avgörande, de yrkanden som framförts i högsta förvaltningsdomstolen samt den erhållna utredningen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, med beaktande av det bestämmande inflytande C-fonden genom sitt aktieinnehav hade över B S.A., att det koncernbokslut B S.A. hade gjort var ett underkoncernbokslut. Därför kunde det av B S.A. gjorda koncernbokslutet inte anses utgöra en i 18 a § 3 mom. i näringskattelagen avsedd utredning över att den skattskyldigas eget kapital i relation till bokslutets slutsumma enligt det fastställda bokslutet var högre eller lika stort som det fastställda koncernbokslutets motsvarande relationstal i slutet av skatteåret. Skatteår 2015.

HFD 2021:123

I fallet var det fråga om bland annat bestämmande av vilken koncernbalansräkning som skulle duga för balansjämförelse i en situation som gällde ett samriskföretag (joint venture). Central-skattenämnden hade meddelat beslut (CSN 32/2020) i ärendet den 7 oktober 2020, som både A Ab och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt överklagade.

Beträffande frågan om balansjämförelse ansåg högsta förvaltningsdomstolen att eftersom B AB gjorde ett koncernbokslut där A Ab ingick, skulle B AB:s fastställda balansräkning som var gjord enligt internationella redovisningsstandarder betraktas som en koncernbalansräkning enligt 18 b § 1 mom. 4 punkten och 5 mom. i näringskattelagen.

I det aktuella fallet var A Ab ett bolag som förvaltade fastighetsinvesteringar och vars alla aktier ägdes av svenska B AB. Sammanlagt 50 procent av aktierna i B AB ägdes av luxemburgska C S.A. och 50 procent av luxemburgska D S.à r.l. B AB var ett samföretag som ägdes av delägarna. D S.à r.l. hade förvärvat 50 procent av aktierna i B AB av E AB år 2017. Enligt joint venture-avtalet mellan bolagen 2017 ledde och förvaltade C S.A. och D S.à r.l. A Ab tillsammans via B AB. C S.A. och D S.à r.l. hade finansierat A Ab:s verksamhet med lika stora andelar främmande kapital.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den fastställda koncernbalansräkning som B AB gjort enligt internationella redovisningsstandarder ska betraktas som koncernbalansräkning enligt 18 b § 1 mom. 4 punkten och 5 mom. i näringskattelagen. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i sin motivering att med koncernbalansräkning avses enligt 18 b 5 mom. i näringskattelagen och förarbetena till den i princip den fastställda koncernbalansräkningen för hela koncernen enligt internationella redovisningsstandarder eller medlemsstatens nationella bokföringslagstiftning och inte balansräkningen för en underkoncern, och skatteflyktsdirektivet ger inte orsak att bedöma saken på något annat sätt. Högsta domstolen konstaterade också i sin motivering att ingendera aktieägaren i B AB hade bestämmande inflytande i B AB eller A Ab.

Dessutom ansåg högsta förvaltningsdomstolen, med beaktande även av skatteflyktdirektivets tolkningsverkan, att de betalningar som A Ab skulle erlägga med stöd av räntederivatavtalet var motsvarande andra prestationer som är ersättning för främmande kapital enligt 18 a § 2 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och ska beaktas i beräkningen av netto-
ränteutgifterna. Dessutom konstaterade högsta förvaltningsdomstolen att ingendera aktieägaren i B AB hade bestämmande inflytande i vare sig B AB eller A Ab och därför var räntorna på det lån som A Ab fått av aktieägarna i B AB inte enligt 18 a § 4 mom. 2 punkten underpunkt a i näringskattelagen betalade till parter i koncerngemenskap. Eftersom centralskattenämnden hade haft en annan åsikt i frågan, återförsändes ärendet till centralskattenämnden för att behandlas till de övriga tillämpningsförutsättningarnas del enligt nämnda övergångsbestämmelse.

HFD 2021:124

I högsta domstolens årsboksbeslut 2021:124 var det fråga om en situation där C Ab var ansvarig bolagsman i de finländska kapitalfonderna B Kb och E Kb som har kommanditbolagsform. B Kb ägde cirka 64,5 procent av aktierna i A Ab och E Kb var minoritetsaktieägare i A Ab. A Ab har skulder i intressegemenskap både till B Kb och E Kb.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att B Kb på grund av sitt aktieinnehav har bestämmande inflytande enligt bokföringslagen i A Ab. Ingen tyst bolagsman har utgående från sin bolagsandel bestämmanderätt enligt bokföringslagen eller internationella redovisningsstandarder i B Kb. Inte heller den ansvariga bolagsmannen C Ab har motsvarande bestämmanderätt, med beaktande av B Kb:s verksamhetsnatur som kapitalinvesteringsverksamhet vilken till en betydande del är baserad på de tysta bolagsmännens bolagsinsatser och det faktum att de tysta bolagsmännen genom majoritetsbeslut när som helst kan säga upp den ansvariga bolagsmannen från sitt uppdrag. Därför kan B Kb i sig göra ett koncernboksutslut som enligt 18 a § 3 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet är jämförbart i förhållande till A Ab:s bokslut.

B Kb har inte för avsikt att göra ett koncernboksutslut som uppfyller bokföringslagens bestämmelser. Därför kan B Kb:s koncernbalansräkning inte anses vara en utredning enligt 18 a § 3 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet om att A Ab:s egna kapitals förhållande till balansräkningens slutsumma i det fastställda bokslutet är högre eller lika stort som det fastställda koncernbalansräkning motsvarande relationstal vid skatteårets slut. Förhandsavgörande för skatteåren 2017 och 2018.

2.3.2 Yrkanden på balansbefrielse i beskattningen

Den betydelse som befrielse som grundar sig på balansjämförelse haft under de senaste åren kan granskas utifrån beskattningsuppgifterna. På skattedeklarationsblankett 81 redogör bolag för skatteårets nettoränteutgifter och den avdragsgilla andelen av dem, om bolagets nettoränteutgifter överstiger 500 000 euro och bolaget inte är ett fristående företag eller ett finansiellt företag. När regeringens proposition utarbetas är de senaste tillgängliga uppgifterna om den fastställda beskattningen från skatteåret 2019. Eftersom det är fråga om uppgifter som kunderna lämnat, är uppgifterna förenad med osäkerhet. Uppgifterna har insamlats från elektroniska skattedeklarationsblanketter och antalet som yrkat på balansbefrielse har i fråga om 2019 preciserats med uppgifter från Skatteförvaltningen. Dessutom ska det påpekas att uppgifter för 2017–2018 inte är jämförbara med uppgifterna för 2019 eftersom regleringen ändrats.

Tabell 1. Uppgivna nettoränteutgifter skatteåren 2017–2018

Skatteår	2017	2018
Antal som fyllt i blankett 81	530	551
Skatteårets icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppgetts på blankett 81, miljoner euro	308	493
Antal som yrkat på balansbefrielse på blankett 81	78	58

Tabell 2. Uppgivna nettoränteutgifter skatteåret 2019

Skatteår	2019
Antal som fyllt i blankett 81	827
Skatteårets icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppgetts på blankett 81, miljoner euro	974
Antal som yrkat på balansbefrielse på blankett 81	64

De uppgifter om icke avdragsgilla nettoränteutgifter som de bolag som yrkat på balansbefrielse lämnat på blankett 81 är inte exakta, och därför presenteras de inte separat i tabellerna ovan. Genom att i stället använda uppgifterna i skattedeklaration 6B för samfund kan man uppskatta att 2019 skulle de icke avdragsgilla nettoränteutgifterna för bolag som yrkat på balansbefrielse ha varit cirka 180 miljoner euro, om balansbefrielse inte hade tillämpats.

Enligt färsk rättspraxis från högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2021:123 och HFD 2021:124) och Skatteförvaltningens uppgifter kan man dessutom uppskatta att förutom de ovan uppskattade cirka 180 miljoner euro skulle ränteutgifter på ytterligare cirka 50–60 miljoner euro per år börja omfattas av balansbefrielse, delvis också retroaktivt.

Av de 64 företag som yrkade på balansbefrielse i deklarationsblanketten 2019 bedöms något över en tredjedel ha varit i utländsk ägo. Också de företag som ägdes av kapitalplacere bedöms ha utgjort något över en tredjedel.

2.3.3 Bedömning av nuläget när det gäller balansbefrielse

Allmänt

Föremål för granskning i regeringens proposition är på balansjämförelse grundat undantag från tillämpningen av bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning och i synnerhet på vilket sätt detta undantag kan utnyttjas i olika strukturer för kapitalinvestering och fondstrukturer. Utmaningen med balanstest har varit att bestämmelsen har upplevts som behövlig för näringslivet, men samtidigt har den också kunnat tillämpas på fall med en betydande hävstångseffekt. I många fall har det varit fråga om situationer där olika slags fondstrukturer är ägare och ligger bakom kapitalet.

Syftet med bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning är att trygga skattebasen. Bestämmelsen om balansbefrielse är ett undantag från detta, som gör det möjligt att dra av ränteutgifterna helt och hållet, trots att de enligt huvudregeln skulle omfattas av begränsningen. Bestämmelsen om balansbefrielse togs ursprungligen in som en del av ränteavdragsbegränsningsregleringen, för

att den nya skärpningen av företagsbeskattningen, vars verkningar fortfarande var okända, också skulle innehålla flexibilitet. Genom bestämmelsen försökte man bland annat lindra den nya begränsningens effekter på den centraliserade koncernfinansieringen (RP 146/2012 rd). I samband med ändringen 2019 bedömde man att det har i rättspraxis visat sig besvärligt att tillämpa balansbefrielsebestämmelsen i synnerhet i ägarstrukturer med fonder, och att balansbefrielsebestämmelsen har kunnat leda till speciella situationer som inte motsvara syftet med bestämmelsen när den skattskyldiga till exempel ägs av en fond. Å andra sidan hänvisade man också till högsta förvaltningsdomstolens avgöranden i fråga om fondstrukturer, som har gjort tolkningspraxis klarare (RP 150/2018 rd).

En fond eller en annan ägare har bestämmande inflytande

Utifrån den rätts- och beskattningspraxis som gäller tillämpningen av bestämmelsen kan man uppskatta till vilka delar balansbefrielsebestämmelsen har kunnat utnyttjas i olika fondstrukturer. Vid tolkning av balansbefrielsebestämmelsens tillämplighet i fondstrukturer har särskilt frågan vad som ska betraktas som en sådan fastställd koncernbalansräkning mot vilken jämförelsen kan göras varit av betydelse.

Med koncernbalansräkning 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 saknas, en balansräkning i enlighet med motsvarande bestämmelser. Med balansräkningen i det fastställda koncernbokslutet avses den fastställda balansräkningen för hela koncernen. Balansräkningen för en underkoncern kan inte användas vid jämförelsen.

I rättspraxis har det ansetts att

- koncernbokslutet för en underkoncern kan inte betraktas som ett koncernbokslut som kan ligga till grund för balansjämförelse, trots att det moderbolag som ägde underkoncernen enligt lagstiftningen inte var skyldigt att upprätta ett sådant bokslut i vilket det koncernbolag som yrkat på tillämpning av undantaget borde ha inbegripits (HFD 2015, liggare 1784, där holdingbolaget X S.å r.l, som bildats av en placeringsfond med säte i Luxemburg, ägde majoriteten av aktierna i en finsk underkoncern)
- balansjämförelse kunde inte göras med den koncernbalansräkning som upprättats av B Ab, som var moderbolag för en underkoncern, i en situation där F-fonden, som var registrerad på Guernsey som ”limited partnership” och som inte var en fristående juridisk person, ägde 60 procent av B Ab. Man beaktade B Ab:s ställning i ägandestrukturen och det bestämmande inflytande som utövades av F-fonden, som var ägare, samt den använda finansieringsstrukturen (HFD 2018:2)
- balansjämförelse kunde inte göras med den koncernbalansräkning som upprättats av B S.A i Luxemburg i en situation, där samtliga aktier i bolaget ägdes av den franska avtalsbaserade C-fonden, som inte var en fristående juridisk person och som i beskattningen behandlades som en genomgångsenhet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, med beaktande av det bestämmande inflytande C-fonden genom sitt aktieinnehav hade över B S.A., att det koncernbokslut B S.A. hade gjort var ett underkoncernbokslut (HFD 2020:47).

I enlighet med rättspraxis har på aktieinnehav baserat bestämmande inflytande ansetts medföra att en koncernbalansräkning som upprättats av ett bolag under en fond inte kan betraktas som en sådan koncernbalansräkning som avses i 18 b § 5 mom. i näringskattelagen, mot vilken balansjämförelse kan göras. Det saknar betydelse om till exempel den fond som är högst är en juridisk person eller är den skyldig att upprätta koncernbalansräkning. Den koncernbalansräkning som upprättats av ett bolag som står under en fonds bestämmande inflytande har i rättspraxis betraktats som balansräkningen för en underkoncern. I en sådan situation, om underkoncernen har fått lånefinansiering till exempel från fonden, berörs dessa ränteutgifter av bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning på normalt sätt. Med beaktande av balansbefrielsebestämmelsens ursprungliga syfte att lindra ränteavdragsbegränsningens effekter på den centraliserade koncernfinansieringen förefaller det som om balansbefrielsebestämmelsen inte har kunnat utnyttjas på ett sätt som är mot detta syfte i situationer där en fond eller en annan aktör har bestämmande inflytande i koncernstrukturen.

I färsk rättspraxis har man ansett att vid bedömningen av på vilken nivå den koncernbalansräkning som ligger till grund för balansjämförelsen ska göras, ska uppkomsten av bestämmande inflytande bedömas i enlighet med internationella redovisningsstandarder eller den nationella bokföringslagstiftningen. Sålunda har det ingen betydelse huruvida bolagen är i koncerngemenskap på det sätt som avses i 18 a § 6 mom. i näringskattelagen, och således saknar också bestämmelserna i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande betydelse i detta avseende. Med beaktande av denna rättspraxis är det sannolikt att de situationer kommer att öka där fonder i bolagets ägarkedja inte har sådant bestämmande inflytande som skulle hindra balansjämförelse. Det är således möjligt att man i olika fondstrukturer oftare än nu kan föra ut inkomster ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna genom att utnyttja balansbefrielse.

Fallen är dock individuella och nya tolkningssituationer är svåra att förutsäga. Det är också möjligt att granska balansbefrielsebestämmelsen med avseende på huruvida kriterierna för koncernbalansräkningar som duger som grund för balansjämförelse behöver preciseras i övrigt. Högsta förvaltningsdomstolens färskta avgörande HFD 2021:124 kan dock antas ha bidragit till att klargöra situationen. I avgörandet ansåg högsta domstolen att en balansräkning som upprättats enbart för balansjämförelse inte kunde betraktas som tillräcklig, utan den koncernbalansräkning som läggs till grund för balansjämförelsen ska vara den koncernbalansräkning som ingår i det fastställda koncernbokslutet.

Andra ägarsituationer

Man kan också separat granska en situation där det inte förekommer bestämmande inflytande, utan till exempel en fond eller en annan aktör äger en mindre del och finansierar koncernen med främmande kapital. En sådan situation kan uppstå till exempel när två fonder äger en underlydande koncern med lika stora andelar och ingendera anses heller i övrigt ha bestämmande inflytande.

Om balansjämförelse mellan koncernens moderbolags koncernbokslut och ett koncernbolags bokslut medger befrielse från ränteavdragsbegränsningsbestämmelsens tillämpningsområde, kan också ränteutgifter som betalats till en aktör som äger en mindre del dras av helt och hållet. Då erhålls fördelen till ränteavdrag också i andra situationer än vad som ursprungligen var avsikten. Detta framhävs i situationer där man har utnyttjat en betydande hävstångseffekt. Då ligger vanligtvis olika slags finansieringsstrukturer bakom ägandet och kapitalet. För deras del vore det motiverat att överväga en bestämmelse som begränsar möjligheten att utnyttja balansbefrielse när en skuld, för vilken ränta betalats, har upptagits hos en aktör som äger en betydande ägarandel men som ändå inte har bestämmande inflytande. En sådan bestämmelse tillämpas till exempel i Tyskland, där möjligheten till balansbefrielse går förlorad när ett koncernbolag har

fått lån från ett bolag i intressegemenskap och låneräntorna utgör över tio procent av gäldenärens ränteutgifter.

2.4 Offentliga infrastrukturprojekt

Med offentligt ägda infrastrukturbolag avses bland annat kommunägda fastighets- eller andra bolag, som äger sådan infrastruktur som behövs för att producera offentlig service, såsom skol- eller daghemsfastigheter, eller spårvägsnät, depåer eller tågmateriel som behövs för att operera spårtrafik. Ett infrastrukturbolag hyr vanligtvis ut de lokaler eller annan egendom som det äger till det offentliga samfund som äger bolaget eller till ett annat offentligt ägt bolag för tillhandahållandet av service. Dylika infrastrukturbolag i offentlig ägo omfattas av räntebegränsningsregleringen på normalt sätt.

Offentliga samfunds, såsom kommunernas eller statens, infrastrukturprojekt genomförs till mycket stor del med skuldfinansiering. Offentligt ägda bolag gör vanligtvis mycket liten vinst, eftersom det inte är fråga om kommersiell affärsverksamhet, utan om att ordna offentlig service. Om till exempel kommunens fastighetsbolag inte kan dra av räntan på en skuld till någon del i beskattningen, får bolaget beskattningsbar inkomst, som kan leda till att det måste betala betydande skattebelopp. Till följd av detta måste bolaget ta ut större hyra eller annat vederlag av kommunen, så att bolaget kan finansiera betalningen av skatterna.

Staten och kommunerna är skattetagare i fråga om samfundsskatt, och till exempel skatter som kommunens fastighetsbolag betalar redovisas till både staten och kommunerna. De senaste åren har statens andel av samfundsskatten varit cirka två tredjedelar och kommunernas ungefär en tredjedel. Således återgår bara ungefär en tredjedel av de skatter som kommunens fastighetsbolag betalat till samma kommun.

Diskussioner med kommissionen

I samband med beredningen av ärendet har man flera gånger överlagt med kommissionen för att säkerställa att de ändringar som föreslås i bestämmelserna om långfristiga infrastrukturprojekt är godtagbara med avseende på skatteflyktsdirektivet samt Europeiska unionens regler om statligt stöd.

Utöver den ändring som nu föreslås i bestämmelserna om långfristiga infrastrukturprojekt har man med kommissionen också diskuterat utvidgningen av undantaget till infrastrukturprojekt som offentliga samfund förvärvar i form av helhetstjänster från projektbolag som helt och hållet eller delvis ägs av en privat aktör samt till kraftverksprojekt för att bygga och använda kärnkraft och som genomförs av så kallade Mankala-bolag. Utifrån de diskussioner som förts med kommissionen har man emellertid konstaterat att införandet av undantag från ränteavdragsbegränsningen i fråga om helhetstjänster och Mankala-bolag fortfarande är förenat med avsevärda utmaningar med avseende på EU:s regler om statligt stöd. Av denna orsak samt för att säkerställa att målen enligt skatteflyktsdirektivet om att minimera risken för kringgående av skatt uppnås ska man fortsätta att utreda saken och i detta sammanhang föreslås inga ändringar i anslutning till detta.

2.5 Icke avdragsgilla nettoränteutgifter för annan verksamhet och slopande av indelningen i förvärvskällor

Enligt 18 a § 8 mom. i näringskattelagen kan icke avdragsgilla nettoränteutgifter dras av från inkomsterna under de följande åren upp till beloppet av de avdragsgilla ränteutgifterna under

respektive skatteår. Icke avdragsgilla nettoränteutgifter som inriktats på verksamhet som beskattas enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk eller inkomstskattelagen kan under de följande åren dras av från inkomsterna från den aktuella förvärvskällan upp till beloppet av de avdragsgilla nettoränteutgifterna under respektive skatteår, med iakttagande av den formel som närmare föreskrivs i paragrafens 5 mom.

Den nuvarande lagens ordalydelse gör det inte möjligt att dra av tidigare skatteårs icke avdragsgilla nettoränteutgifter i förvärvskällan för annan verksamhet som beskattats med stöd av inkomstskattelagen, dvs. så kallad personlig förvärvskälla, i näringsverksamhetens förvärvskälla under kommande år i en situation där verksamhetens förvärvskälla har ändrats enbart på grund av lagreformen som gällde slopande av indelningen i förvärvskällor (författningsnummer 308/2019 och 726/2019, RP 257/2018 rd). Dessa icke avdragsgilla nettoränteutgifter i den personliga förvärvskälla som inte dragits av under tidigare år kan bli slutgiltigt icke avdragsgilla i beskattningen av samfund som berörs av sloandet av indelningen i förvärvskällor. Detta gäller icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit i förvärvskällan för annan verksamhet under skatteåret 2019.

3 Målsättning

Propositionens syfte är att begränsa möjligheterna att beskattningsbar inkomst förs ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna genom att utnyttja ränteavdragsbegränsningsregleringens undantag som grundar sig på balansjämförelse i strukturer för kapitalinvestering och andra motsvarande strukturer. Enligt regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering är det särskilt viktigt att stärka skatteunderlaget i en global ekonomi där penningströmmar överskrider de nationella gränserna. Ett starkt skatteunderlag möjliggör också låga skattesatser och en rättvis beskattning, vilka främjar företagsverksamhet, sysselsättning, tillväxt och välfärd. Regeringens proposition uppfyller skrivning i bilaga 5 ”Åtgärder mot internationellt kringgående av skatt och aggressiv skatteplanering” till regeringsprogrammet om att det ska utvärderas om det gällande regelverket om begränsning av ränteavdrag och kringgående av skatt är en tillräckligt effektiv metod för att förhindra att beskattningsbar inkomst förs ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna, exempelvis i strukturer för kapitalinvestering.

I fråga om långfristiga offentliga infrastrukturprojekt är propositionen syfte att den allmänna bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning i fortsättningen inte ska tillämpas på så kallade offentligt ägda infrastrukturbolag, för att den skattebörda som eventuellt orsakas av tillämpningen av räntebegränsningen inte ska riktas till genomförandet av för samhället viktiga infrastrukturprojekt som finansierats med skattemedel.

Propositionens syfte är dessutom att göra det möjligt att dra av nettoränteutgifter som inte dragits av i förvärvskällan för annan verksamhet enligt inkomstskattelagen före sloandet av indelningen i förvärvskällor i näringsverksamhetens förvärvskälla på samma sätt som det hade varit möjligt innan indelningen i förvärvskällor slopades. Att dessa nettoränteutgifter för förvärvskällan för annan verksamhet inte dragits av beror på att eftersom lagstiftningen ändrats beskattas den skattskyldiges motsvarande verksamhet i fortsättningen i näringsinkomstkällan. Avdrag ska vara möjligt trots att lagstiftningen ändrats.

4 Förslagen och deras konsekvenser

4.1 De viktigaste förslagen

4.1.1 Undantag som grundar sig på balansjämförelse

I propositionen föreslås att möjligheten att utnyttja balansbefrielse ska begränsas i en situation då koncernen har lån från en aktör som äger en betydande andel av koncernen. Enligt förslaget ska vid balansjämförelse som avses i 18 b § 1 mom. 4 punkten och 5 mom. i näringskattelagen en skuld i koncernbalansräkningen till en aktör som innehar en betydande ägarandel betraktas som eget kapital när balansjämförelsen görs. Som en betydande ägarandel ska betraktas tio procent. Även innehav som uppstår via en aktör i intressegemenskap ska beaktas.

I enlighet med den gällande lagstiftningen förutsätter balansbefrielse en utredning om att relationen 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. Om en skuld i koncernbalansräkningen hänförs till eget kapital och relationen mellan den skattskyldiges eget kapital och balansomslutningen av denna orsak vore mindre än motsvarande tal för koncernen, får den skattskyldige inte utnyttja undantaget som grundar sig på balansjämförelse från tillämpningen av bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning.

Dessutom föreslås det att lagen utökas med ett krav på att balansräkningen enligt det fastställda bokslutet och koncernbalansräkningen enligt det fastställda koncernbokslutet som ligger till grund för balansjämförelsen ska vara revisorsgranskade. Kravet gäller den skattskyldiges balansräkning och koncernbalansräkningen som läggs till grund för balansjämförelsen. Utgångspunkten för regeringens proposition har varit ansett att balansbefrielsebestämmelsen fortfarande ska fungera i enlighet med det ursprungliga syftet, dvs. lindra ränteavdragsbegränsningens effekter på den centraliserade koncernfinansieringen. Kravet på att den skattskyldiges balansräkning och koncernbalansräkningen som läggs till grund för balansjämförelsen ska vara revisorsgranskade säkerställer att balansbefrielse är möjlig bara i genuina affärskoncerner. Samtidigt säkerställer det att den koncern med vars koncernbalansräkning jämförelsen görs är en sådan i skatteflyktsdirektivet avsedd koncern för affärsredovisningsändamål som består av alla subjekt som är fullt integrerade i den koncernredovisning som upprättats i enlighet med internationella redovisningsstandarder eller nationella finansiella redovisningssystem i en medlemsstat.

Avsikten med propositionen är inte att ändra tolkningen enligt rättspraxis att med balansräkning i det fastställda bokslutet avses den fastställda balansräkningen för hela koncernen, vilken omfattar alla koncernbolag. Om en fond eller någon annan aktör har sådant bestämmande inflytande att ett underlydande bolag betraktas som moderbolag i en underkoncern, kan en koncernbalansräkning som gjorts av en sådan underkoncern inte betraktas som en balansräkning mot vilken balansjämförelse kan göras. I en sådan situation kan balansjämförelse inte alls tillämpas och den nya föreslagna regleringen blir inte heller tillämplig. Om en fond eller en annan aktör åter inte har sådant bestämmande inflytande och den balansräkning som gjorts av koncernens moderbolag kan läggas till grund för balansjämförelse, blir den nya föreslagna regleringen tillämplig, om fonden eller den andra aktören äger minst tio procent av koncernen.

Regeringen kommer att bedöma huruvida de ovannämnda åtgärderna är tillräckligt effektiva för att förhindra att inkomst förs ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna i situationer där ränteavdragsbegränsningsregleringens undantag som grundar sig på balansjämfö-

relse kan utnyttjas i strukturer för kapitalinvesteringar och andra motsvarande strukturer. Regeringens är beredd att överlämna ytterligare en proposition om de åtgärder som nu föreslås inte visar sig vara tillräckligt effektiva.

4.1.2 Långfristiga offentliga infrastrukturprojekt

I propositionen föreslås det att 18 b § 2 mom. i näringskattelagen utökas med villkor för att de begränsningar av avdrag för räntor som föreskrivs i 18 a § i näringskattelagen inte alls ska tillämpas på infrastrukturbolag som ägs av offentliga samfund. Begränsningar ska inte heller tillämpas på samkommuner och välfärdssammanslutningar när de äger infrastrukturtillgångar och bedriver skattepliktig verksamhet. Det föreslås att bestämmelserna ska tillämpas retroaktivt från skatteåret 2020, eftersom avsikten var att undantaget skulle träda i kraft redan vid ingången av 2019, men införandet dröjde på grund av förhandlingarna om statligt stöd med kommissionen. För de bolag som omfattas av infrastrukturundantagets tillämpningsområde föreslås möjligt att dra av icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit före 2020 under åren 2020–2022.

4.1.3 Avdrag i näringsverksamhetens förvärvskälla för icke avdragsgilla nettoränteutgifter för annan verksamhet

Dessutom föreslås det att lagen utökas med en precisering som gäller möjlighet i fråga om verksamhet som överförs till näringsverksamhetens förvärvskälla på grund av sloandet av indelningen i förvärvskällor att dra av nettoränteutgifter som inte dragits av under skatteåret 2019 på grund av räntesaxen i näringsverksamhetens förvärvskälla, trots att de oavdragna räntorna i tiden skulle ha uppkommit i den personliga förvärvskällan. Preciseringsen gäller samfund på vilka 1 § 2 mom. i näringskattelagen tillämpas.

4.2 De huvudsakliga konsekvenserna

4.2.1 Undantaget som grundar sig på balansjämförelse

Konsekvenser för skatteintäkterna

Den föreslagna ändringen som gäller balansbefrielse riktar sig till de koncerner som har omfattats av balansbefrielse och som har lån från en aktör vars innehav uppgår till minst tio procent. Lån från en sådan aktör ska betraktas som eget kapital i koncernbalansräkningen när balansjämförelse görs. Om relationen mellan den skattskyldiges eget kapital och balansomslutningen är mindre än motsvarande relationstal för koncernbalansräkningen när balansjämförelsen görs, får den skattskyldige inte utnyttja balansbefrielse.

Den föreslagna ändringens inverkan på skatteinkomsterna har uppskattats utifrån företagens beskattningsuppgifter som fått från Skatteförvaltningen. Uppskattningen har gjorts med en statisk simuleringskalkyl utifrån uppgifterna för skatteåret 2019, som är det senaste året för vilket uppgifter om den färdigställda beskattningen finns tillgängliga när propositionen utarbetas. Beskattningsuppgifter för tidigare år än så är inte lika användbara på grund av de ändringar i ränteavdragsbestämmelsen som trädde i kraft 2019.

Enligt beskattningsuppgifterna fanns det 2019 64 bolag som yrkade på befrielse från ränteavdragsbegränsningar med stöd av undantaget som grundar sig på balansjämförelse. Enligt simuleringskalkylen skulle dessa bolags icke avdragsgilla nettoränteutgifter uppgå till cirka 180 miljoner euro enligt nivån 2022. Genom att tillämpa en samfundsskattesats på 20 procent kan man

anta att på grund av den nuvarande balansbefrielseregeln skulle skatteinkomster på cirka 36 miljon euro enligt nivån 2022 inte fås in, om samma bolag skulle yrka befrielse på grund av balansjämförelse även 2022.

Den föreslagna ändringen begränsar koncerners möjlighet att utnyttja balansbefrielse. Utifrån beskattningssuppgifterna går det inte att exakt specificera till vilken del ändringen blir tillämplig på de företag som utnyttjar balansjämförelse. Om man antar att ändringen gäller andelen företag som ägs av kapitalplacerare, dvs. ungefär en tredjedel av de företag som yrkade på balansbefrielse 2019 kan man bedöma att den föreslagna ändringen på årsnivå ökar samfundsskatteintäkten med ungefär en tredjedel av den uppskattade effekten av balansbefrielsebestämmelsen, dvs. cirka 12 miljoner euro för dessa företags del. De kapitalplacerarägda företagens andel har använts som antagande i denna kalkyl, trots att ändringen inte nödvändigtvis gäller alla kapitalplacerarägda företag och å andra sidan kan den också gälla andra företag.

Enligt färsk rättspraxis från högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2021:123 och HFD 2021:124) och Skatteförvaltningens uppgifter kan man uppskatta att förutom det ovannämnda skulle ränteutgifter på cirka 50–60 miljoner euro per år börja omfattas av balansbefrielse. När denna uppskattning görs är det inte känt på vilken del av dessa företag den föreslagna ändringen är tillämplig. Om man antar att ändringen gäller hälften av dessa företag, kan man anta att ändringen ökar samfundsskatteintäkten med cirka sex miljoner euro per år utöver de 12 miljoner euro som uppskattas ovan. Den föreslagna ändringen skulle således öka samfundsskatteintäkterna med sammanlagt cirka 18 miljoner euro per år.

De uppskattade skatteintäkter som anges ovan är förenade med osäkerhet på grund av bristande fakta. Särskilt när det gäller konsekvensbedömningen har det inte varit möjligt att beakta olika finansieringsarrangemang, till exempel ägarstrukturer i flera steg, finansieringsarrangemang i flera faser, olika sätt att använda finansiella instrument i form av eget och främmande kapital eller användning av s.k. hybridfinansiering, vilka kan påverka tillämpligheten av den föreslagna ändringen.

Konsekvenser för myndigheternas verksamhet

De föreslagna ändringarna bedöms öka Skatteförvaltningens administrativa kostnader. Ändringarna gör den nuvarande bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning mer komplicerad och de bedöms öka Skatteförvaltningens administrativa arbete. Redan nu är bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning förenad med tolkningsfrågor särskilt när det gäller fondstrukturer. Den föreslagna regleringen bedöms medföra nya slags tolkningsfrågor.

De föreslagna ändringarna påverkar bland annat Skatteförvaltningens deklarationsblanketter, anvisningar, skattekontroll och datasystem.

Konsekvenser för de skattskyldiga

Den föreslagna begränsningen som gäller balansbefrielse riktas till de koncerner som har omfattats av balansbefrielse och som har fått finansiering i form av främmande kapital från ägaraktörerna. Ändringen har bedömts rikta sig till i synnerhet koncerner med kapital- och fondplacerare som ägare.

Eftersom ändringen begränsar rätten till avdrag för ränteutgifter jämfört med nuläget, bedöms förslaget i någon mån förhindra skatteplanering med hjälp av ränteavdrag. Det bedöms också leda till anpassningsarrangemang i koncerner, till exempel ändringar i koncernernas finansieringsstruktur och skatteplanering.

Risken för att ränteavdragsbegränsningen ska ha negativa konsekvenser för investeringar ökar något. Avkastningskravet på i synnerhet investeringar som finansierats med lånade pengar från kapital- och fondplacerare stiger i situationer där balansbefrielse inte längre kan utnyttjas. Under nuvarande förhållanden med låga räntenivåer realiserar de negativa konsekvenser för investeringar som hänför sig till den föreslagna begränsningen troligen endast till vissa delar, men situationen kan förändras, om räntenivåerna på företagslån stiger.

De föreslagna ändringarna gör den nuvarande regleringen mera komplicerad och ökar de skattskyldigas skyldighet att utreda om de uppfyller villkoren för balansbefrielse. Förslaget bedöms öka den skattskyldiges administrativa börda.

Kravet på att balansräkningen enligt det fastställda bokslutet och balansräkningen enligt det fastställda koncernbokslutet, vilka ligger till grund för balansjämförelsen, ska vara revisorsgranskade innebär ett revisionskrav och därigenom en administrativ börda och kostnader för de koncerner som yrkar på balansbefrielse och som inte tidigare har omfattats av revision. Detta gäller de koncerner och bolag för vilka revision antingen inte har varit obligatorisk därför att deras storlek inte överskrider gränsvärdena för obligatorisk revision enligt revisionslagen eller som inte som inte annars har omfattats av revision. Till den del som koncernen och koncernbolagen redan omfattas av revision har den föreslagna ändringen inte verkan.

4.2.2 Långfristiga offentliga infrastrukturprojekt

Offentliga infrastrukturprojekt genomförs till mycket stor del med skuldfinansiering. Olika projekt är vanligtvis avskilda till egna aktiebolag och infrastrukturen ägs inte direkt av offentliga samfund. Till följd av propositionen kan infrastrukturbolag dra av räntorna på lån som tagits för dessa projekt till fullt belopp, vilken effektiviserar projektens kapitalanvändning.

Eftersom infrastrukturbolag tillåts att dra av räntor obegränsat, minskar samfundsskatteintäkterna enligt en statisk bedömning något på grund av ändringen. Det ska dock påpekas att ränteavdrag tillåts endast för bolag som helt och hållet ägs av offentliga samfund. I praktiken är nästan alla sådana bolag i kommunal ägo. Kommunerna och staten är samfundsskattetagare, så om infrastrukturbolagen betalar mindre skatt syns det i form av lägre samfundsskatteintäkter för samfundsskattetagarna. Som helhet effektiviserar dock propositionen finansieringen av offentliga infrastrukturprojekt.

Hur den från begränsningar fria avdragsrätten för räntor inverkar på infrastrukturbolags ekonomi är beroende på projektens storlek. Exempelvis i fråga om de största kända projekten kan avdragsrättens inverkan på projektkostnaderna uppgå till cirka fem miljoner euro på årsnivå.

Utifrån uppgifterna om offentliga infrastrukturprojekt bedöms ändringen minska samfundsskatteintäkterna med cirka sju miljoner euro på årsnivå.

4.2.3 Avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter för annan verksamhet i näringsverksamhetens förvärvskälla

Sådana nettoränteutgifter för förvärvskällan för annan verksamhet enligt inkomstskattelagen som varit icke avdragsgilla tidigare år och som omfattas av den föreslagna ändringen, och som de skattskyldiga inte utan den föreslagna ändringen skulle kunna dra av i näringsverksamhetens förvärvskälla under kommande år, uppgår enligt beskattningsuppgifterna för 2019 till cirka tio miljoner euro. Om alla dessa uppskattade icke avdragsgilla nettoränteutgifter dras av i näringsverksamhetens förvärvskälla under senare år, minskar samfundsskatteutfallet med cirka två miljoner euro. Eftersom det inte råder någon säkerhet om att dessa nettoränteutgifter kommer att

dras av under kommande år, är uppskattningen i överkant och minskningen av skatteintäkterna kan fördela sig över en lång tid under de kommande åren. Till denna del bedöms förslaget inte ha någon betydande inverkan på budgeten för 2022.

4.2.4 Kompensation av inverkan på skatteintäkterna

I enlighet med regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering ska de ändringar i beskattningsgrunden som påverkar den kommunala ekonomin kompenseras enligt nettobelopp. Ändringarna i samfundsskatteintäkterna kompenseras kommunerna genom att utdelningen av samfundsskatten ändras. En separat proposition överlämnas om ändringen av utdelningen av samfundsskatten.

5 Alternativa handlingsvägar

5.1 Handlingsalternativen för begränsning av balansbefrielsen och deras konsekvenser

När man bedömer olika modeller för att utnyttja balansbefrielse i olika kapitalfonds- och andra motsvarande strukturer har utgångspunkten ansetts vara att balansbefrielsebestämmelsen fortfarande ska fungera i enlighet med det ursprungliga syftet, dvs. lindra ränteavdragsbegränsningens effekter på den centraliserade koncernfinansieringen.

Som ett alternativ har man granskat en modell där utnyttjandet av balansbefrielse begränsas så att befrielse inte kan utnyttjas i en situation där en viss procentandel av den skattskyldiges nettoränteutgifter är mellan parter i intressegemenskap. En bestämmelse av denna typ används till exempel i Tyskland. I denna modell försvinner möjligheten till balansbefrielse helt och hållet, om nettoränteutgifterna mellan parter i intressegemenskap överstiger ett belopp som närmare anges i lag. Regleringen skulle emellertid också rikta sig till situationer som man inte vill att den ska beröra, såsom vanliga inhemska koncerners dotterbolag i situationer där moderbolaget centralt sköter hela koncerns anskaffning av extern finansiering och dotterbolaget har lån från moderbolaget. Av denna orsak har man kommit fram till att inte föreslå denna modell.

Utnyttjandet av balansbefrielse kunde också begränsas så att när vissa villkor är uppfyllda elimineras endast den skattskyldiges ränteutgifter i intressegemenskap utanför balansbefrielsen och balansbefrielse fås ändå till övriga delar. Då borde man ändå bestämma på vilket sätt elimineringen ska göras. Man kunde till exempel tänka att balansbefrielse erhålls endast för nettoränteutgifter som betalats till utomstående aktörer när beloppet av de nettoränteutgifter som betalats till parter i intressegemenskap överstiger en viss procentandel av alla nettoränteutgifter. En sådan reglering skulle komplicera den redan komplicerade ränteavdragsbegränsningsregleringen. Modellen är också förenad med motsvarande problem som ovan: sloandet av balansbefrielsen skulle beröra också vanliga inhemska koncerners dotterbolag i situationer där koncernfinansieringen sköts centralt för hela koncernen till exempel via moderbolaget. På grund av dessa omständigheter har man kommit fram till att inte heller föreslå denna modell.

Med beaktande av att en utgångspunkt för granskningen är att balansbefrielsebestämmelsen fortfarande ska fungera i enlighet med sitt ursprungliga mål och möjliggöra centraliserad koncernfinansiering, har man i regeringens proposition stannat för att föreslå en modell där nettoränteutgifter som betalats till en ägaraktör av en viss storlek inte direkt förhindrar att balansbefrielse utnyttjas, men beloppet av dem beaktas inte i den koncernbalansräkning som används som grund för balansjämförelsen. Då skulle lån av en viss storlek från parter i intressegemenskap som ingår ett enskilt koncernbolags egen balansräkning och räntor som betalats på dem inte direkt undanröja möjligheten till balansbefrielse. Däremot ska lån från en ägaraktör, till

exempel en fond, som har en betydande ägarandel i koncernen, vilka syns i koncernbalansräkningen, betraktas som eget kapital när balansjämförelsen görs. När koncernbalansräkningen upprättas elimineras inbördes fordringar och motsvarande skulder som upptagits i koncernföretagens balansräkningar. Skuld som ska betraktas som eget kapital i den koncernbalansräkning som ligger till grund för balansjämförelsen ska gälla annan skuld än skuld mellan koncernföretagen. Det ska anges särskilt på vilka slags situationer begränsningen tillämpas. Detta vore möjligt att bestämma via beloppet av nettoränteutgifterna, varvid en betydande faktor är hur mycket nettoränteutgifter som betalas till ägaraktören i relation till alla nettoränteutgifter. I propositionen har man dock stannat för att föreslå att den avgörande faktorn är ägarandelens storlek, eftersom ägarandelens storlek är ett klarare kriterium. I propositionen föreslås att när balansjämförelsen görs ska en skuld i koncernbalansräkningen betraktas som eget kapital när ägarandelen är minst tio procent.

Under beredningen har man också bedömt huruvida regleringen som gäller begränsning av utnyttjandet av balansbefrielse kunde utsträckas till lånefinansiering från aktieägare som bedriver enbart kapitalinvesteringsverksamhet. Skattelagstiftningen innehåller redan nu avvikande reglering för dessa i fråga om beskattningen av överlåtelsevinst av anläggningstillgångsaktier och gränsöverskridande kapitalinvesteringsverksamhet i kommanditbolagsform. Man har dock stannat för att inte föreslå detta, eftersom regleringen skulle vara för snäv med beaktande av propositionens mål att begränsa möjligheterna att föra ut inkomst utom räckhåll för Finlands beskattningsbefogenheter genom att utnyttja ränteavdragsbegränsningsregleringens undantag som grundar sig på balansjämförelse. Man kan försöka utnyttja balansjämförelse också i andra strukturer än strukturer för kapitalinvestering.

5.2 Lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet

5.2.1 Allmänt

Till följd av EU:s skatteflyktsdirektiv och OECD:s BEPS-anvisningar har bestämmelserna om begränsning av ränteavdrag förenhetligats i olika stater. Övergången till en reglering enligt direktivet och BEPS-anvisningarna har dock skett utifrån mycket olika utgångspunkter i olika stater och regleringen har genomförts på olika sätt med beaktande av respektive stats nationella system.

Undantaget som gäller balansbefrielse

Enligt tillgängliga uppgifter tillämpar fjorton av EU:s medlemsstater något slags undantag från reglerna om begränsning av ränteavdrag som gäller balansbefrielse, medan sexton medlemsstater inte tillämpar något slags undantag i anslutning till balansbefrielse. Förutom EU-länderna har Norge och Storbritannien bestämmelser som liknar den balansbefrielse som direktivet möjliggör.

En bestämmelse om balansbefrielse enligt artikel 4.5 a i direktivet tillämpas förutom i Finland även i Tyskland, Luxemburg, Österrike, Cypern, Litauen och Malta. Även Norge har en motsvarande bestämmelse. I Danmark och Portugal används ett undantag enligt artikel 4.5 b som baserar sig på EBITDA-jämförelse och också Storbritannien har en liknande bestämmelse. I Frankrike används en slags kombination av bestämmelsen om balansbefrielse enligt artikel 4.5 a och en undantagsbestämmelse som baserar sig på gruppsspecifik EBITDA-jämförelse enligt artikel 4.5 b. Till de EU-stater som inte tagit i bruk någotdera undantaget som baserar sig på balansjämförelse hör bland annat Sverige, Nederländerna och Italien.

Nedan granskas vissa länders lagstiftning om ränteavdragsbegränsning till de delar som är väsentliga med avseende på regeringens proposition särskilt ur balansbefrielsens synvinkel. För att ge en helhetsuppfattning har i jämförelsen delvis förklarats också olika länders övriga lagstiftningslösningar när det gäller ränteavdragsbegränsningar, särskilt införandet av skatteflyktsdirektivets regleringsoptioner.

Långfristiga offentliga infrastrukturprojekt

Det undantag enligt skatteflyktsdirektivet som gäller långfristiga offentliga infrastrukturprojekt tillämpas i 18 av EU:s medlemsstater medan undantaget inte har införts i nio stater. Dessutom har reglering enligt direktivet och undantaget som gäller långfristiga offentliga infrastrukturprojekt genomförts i den nationella lagstiftningen i Storbritannien innan Storbritannien lämnade EU. Norge, där ränteavdragsbegränsningar som motsvarar direktivet i övrigt tillämpas, har enligt tillgängliga uppgifter inga undantagsbestämmelser som gäller offentliga infrastrukturprojekt.

Det ska dock påpekas att de undantag gällande offentliga infrastrukturprojekt som olika länder infört kan variera mycket, bland annat med avseende på tillämpningsområdets räckvidd eller det praktiska genomförandet.

5.2.2 Nederländerna

Nya bestämmelser om begränsning av ränteavdrag som baserar sig på skatteflyktsdirektivet har trätt i kraft i Nederländerna den 1 januari 2019. Enligt de nya begränsningarna får nettoränteutgifterna dras av bara om de inte överstiger 30 procent av bolagets EBITDA. Dock får ränteutgifter som understiger en miljon euro alltid dras av oberoende av begränsningen. Ränteutgifter som inte utnyttjats på grund av begränsningen får överföras till kommande år utan tidsgräns i enlighet med den så kallade *first in – first out* (FIFO)-principen. Om det inträffar en förändring som överstiger 30 procent i den aktör som kontrollerar företag, går rätten att dra av outnyttjade ränteutgifter dock förlorad.

I Nederländerna har man inte infört de undantag som direktivet möjliggör och som gäller befrielse som grundar sig på balansjämförelse eller ytterligare avdragsrätt, undantag som gäller fristående företag eller finansiella företag och inte möjligheten att ställa befintliga gamla lån utanför tillämpningsområdet. Nederländerna har dock särskild reglering om bankers och försäkringsbolags rätt att dra av räntor. Dessutom kan avdragsrätten för räntor begränsas i Nederländerna, om ett lån med avseende på beskattningen anses vara en indirekt kapitalinvestering eller förtäckt vinstutdelning i form av hög räntenivå, eller om Nederländernas allmänna skatteflyktsbestämmelser (*just levy procedure "richtige heffing" tai abuse of tax law "fraus legis"*) är tillämpliga. I fråga om de allmänna skatteflyktsbestämmelserna kan dock, om räntan beskattas på tillräcklig nivå i mottagarens beskattning, räntan betraktas som avdragsgill.

5.2.3 Storbritannien

I Storbritannien infördes 2017 en ränteavdragsbegränsning som grundar sig på den skattemässiga EBITDA enligt OECD:s rekommendationer i BEPS-projektet. Begränsningen fungerar på basis av den globala koncernen och beräknas på moderbolagsnivå. Enligt begränsningen är nettoränteutgifterna avdragsgilla upp till två miljoner pund. Om nettoränteutgifterna överstiger två miljoner pund ska en så kallad ränteavdragsgräns (*Interest Allowance*) beräknas för bolaget eller koncernen. Den räkenskapsperiodvisa ränteavdragsgränsen beräknas med hjälp av antingen ett fast relationstal (*Fixed Ratio Method*) eller ett koncernspecifikt relationstal (*Group Ratio Method*) beroende på vilket av beräkningssätten som ger större avdragsrätt.

Används ett fast relationstal vid beräkningen får bolaget eller koncernen dra av nettoränteutgifterna till ett kalkylmässigt belopp som motsvarar 30 procent av EBITDA. Outnyttjad avdragskapacitet får användas under de fem kommande skatteåren. Formeln för det koncernspecifika relationstalet motsvarar tankemässigt det på balansjämförelse baserade undantaget för ränteavdragsbegränsningar enligt artikel 4.5 b i EU:s skatteflyktsdirektiv. När ränteavdragsgränsen bestäms med hjälp av formeln för det koncernspecifika relationstalet får bolaget eller koncernen dra av globala ränteutgifter som betalats till tredje parter endast upp till det belopp som erhålls genom att jämföra bolagets eller koncernens globala ränteutgifter till tredje parter med bolagets eller koncernens EBITDA, som har multiplicerats med bolagets eller koncernens beskattningsbara inkomster i Storbritannien före räntor och investeringsavdrag.

5.2.4 Italien

Den tidigare ränteavdragsbegränsningen enligt Italiens nationella lagstiftning ändrades från och med 2019 för att bättre motsvara kraven i skatteflyktsdirektivet. Då bland annat utvidgades definitionen av ränta. Den EBITDA som använts tidigare och som baserade sig på bokföringsbestämmelserna ersattes dessutom med EBITDA enligt skattebestämmelserna, där beskattningens korrektivposter beaktas i resultaträkningen.

I Italien får ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna, dvs. nettoränteutgifterna, dras av till högst 30 procent av EBITDA. De nettoränteutgifter som överstiger denna gräns på 30 procent får dras av under kommande skatteår utan tidsgräns. Oanvänd EBITDA får åter framskjutas och användas under kommande skatteår i högst fem år. Framskjutandet av icke avdragna ränteutgifter kan dock begränsas i vissa situationer, om det sker betydande förändringar i bolagets majoritetsinnehavare eller affärsverksamhet två år före eller efter det år då bolaget bytt ägare. Vid fusion och fission bestäms framskjutandet av räntor enligt samma regler som framskjutandet av förluster. Begränsningen tillämpas på lån både från företag i intressegemenskap och från andra. Om nationell konsolidering av beskattningsbar inkomst tillämpas på företag, kan ränteutgifter som överstiger 30-procentsgränsen dras av mot oanvänd EBITDA för ett annat bolag som hör till samma konsolideringsgrupp.

I Italien tillämpas särskilda regler som gäller avdrag för räntor på lån som upptagits före den 17 juni 2016. Dessutom gäller räntebegränsningsbestämmelsen inte långfristiga offentliga infrastrukturförskott, banker och finansiella aktörer. Försäkringsbolags och deras moderbolags samt vissa kapitalförvaltningsbolags och förmedlingsrörelser ränteutgifter är dock avdragsgilla endast till 96 procent. I Italien har man inte tagit i bruk befrielse som grundar sig på balansjämförelse eller det undantag som gäller fristående företag.

5.2.5 Österrike

Österrike har från och med ingången av 2021 tillämpat en ränteavdragsbegränsning (*Zinsschranke*) enligt modellen i artikel 4 i skatteflyktsdirektivet. Nettoränteutgifterna får dras av upp till tre miljoner euro. De nettoränteutgifter som överstiger tre miljoner får dras av till högst 30 procent av EBITDA. Det finns flera undantag från räntebegränsningen som gäller bland annat fristående företag, gamla lån och balansbefrielse. Undantaget som gäller balansbefrielse överensstämmer med artikel 4.5 a i skatteflyktsdirektivet, dvs. räntebegränsningen tillämpas inte om relationen mellan bolagets eget kapital och balansomslutningen är minst lika stor som motsvarande relation för hela koncernen.

I Österrike gäller dessutom bestämmelser som innebär att ränteutgifter som betalats till en utländsk sammanslutning i direkt eller indirekt intressegemenskap är avdragsgilla endast om rän-

tan beskattas i mottagarens beskattning enligt en skattesats på minst tio procent. Räntan är emellertid avdragsgill, om det utländska bolaget inte omfattas av lägre beskattning enligt bestämmelserna om offshorebolag. I granskningen beaktas också skattegottgörelser och skatteåterbärningar under nio år. I Österrike tillämpas inga särskilda underkapitaliseringsbestämmelser, men avdragsrätten för räntor kan i praktiken ändå begränsas, om det egna kapitalet inte anses vara på tillräcklig nivå, varvid lån från ägarna kan betraktas som eget kapital. Dessutom behandlas räntorna på lån som ska betraktas som ”dolt kapital” som förtäckt vinstutdelning och de är inte avdragsgilla.

5.2.6 Luxemburg

Luxemburg har genomfört skatteflyktsdirektivets bestämmelser om ränteavdragsbegränsning i den nationella lagstiftningen från och med ingången av 2019. Bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning gör det möjligt att drag av nettoränteutgifterna antingen upp till tre miljoner euro eller till 30 procent av EBITDA beroende på vilken av dessa gränser som är högre. Om det är fråga om en konsoliderad koncerngrupp (*fiscal unity group*), tillämpas beräkningsregeln på nivån för enskilda koncernföretag. Bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning tillämpas inte på direktivets fristående företag, finansiella företag eller lån som gäller långfristiga offentliga infrastrukturprojekt som genomförs i EU. När bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning tillämpas får icke avdragna ränteutgifter framskjutas till kommande skatteår utan tidsgräns och outnyttjad räntekapacitet får framskjutas till de följande fem åren.

Våren 2020 har kommissionen gett Luxemburg en anmärkning som gäller vissa värdepapperiseringsfonder, som enligt kommissionen inte uppfyller direktivets definition av finansiell aktör, varför bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning borde tillämpas på dessa aktörer.

Luxemburg har inga egentliga bestämmelser om underkapitalisering, men i beskattningspraxis tillämpas 85:15-kravet på relationen mellan främmande kapital och eget kapital. Överskjutande räntor kan behandlas som förtäckt vinstutdelning framför allt när bolagets moderbolag är långlivare.

5.2.7 Norge

I Norge får ränteutgifter dras av till fullt belopp till den del de motsvarar ränteinkomsternas belopp. Nettoränteutgifterna kan dras av till den del de utgör högst 25 procent av den skattemässiga EBITDA. Denna gräns på 25 procent beräknas särskilt för respektive skattskyldig, även om den skattskyldige skulle ingå i en skattemässig koncern. Begränsningen tillämpas inte på oljebolag och inte på finansiella företag. Tidigare gällde begränsningen endast lån från företag i en intressegemenskap, men efter en anmärkning från Europeiska frihandelsområdets (EFTA) tillsynsmyndighet utvidgade Norge begränsningen så att den från ingången av 2019 också gäller lån från oavhängiga parter.

Bestämmelsen om ränteavdragsbegränsning blir tillämplig på koncernens interna lån bara om bolagets nettoränteutgifter överstiger 25 miljoner norska kronor. Nettoränteutgifterna beräknas som skillnaden mellan ränteinkomsterna och ränteutgifterna med beaktande av ränteutgifterna för lån från både parter i intressegemenskap och tredje parter. I fråga om lån från tredje parter är tröskelvärdet för att tillämpa ränteavdragsbegränsningen fem miljoner kronor. Om de nämnda gränserna på 25 miljoner eller fem miljoner kronor överskrids, gäller avdragsrätten som beräknats som 25 procent av EBITDA ränteutgifterna i deras helhet. Nettoränteutgifter som inte drags av på grund av begränsningarna får dras av under de följande tio skatteåren.

Också i Norge tillämpas en liknande balansbefrielsebestämmelse som den som skatteflyktsdirektivet möjliggör för unionens medlemsländer. Enligt den norska balansjämförelsebestämmelsen är ränteutgifterna helt och hållet avdragsgilla, om bolaget visar att eget kapital-relationen i ett norskt bolag eller i en koncerns norska del är densamma eller högst två procent lägre än eget kapital-relationen beräknad på koncernnivå.

5.2.8 Frankrike

I Frankrike kan avdragsrätten för räntor för närvarande begränsas med flera olika bestämmelser, såsom underkapitaliseringsbestämmelser, bestämmelser om begränsning av ränteavdragsrätten enligt skatteflyktsdirektivet samt allmänna nationella skatteflyktsbestämmelser.

I princip förutsätter avdragsgillhet för räntor som betalats till bolag i intressegemenskap att räntefoten är högst den samma som den genomsnittliga årliga räntefoten för medelfristiga lån med rörlig ränta som finansinstitut beviljat företag. Gränsen för marknadsnivå (*taux moyen pondéré*) var till exempel 1,18 procent vid utgången av 2020. Räntefoten kan emellertid vara högre, om bolaget visar att det under motsvarande förhållanden kunde ha fått motsvarande räntefot hos ett oberoende finansinstitut.

Frankrike har genomfört skatteflyktsdirektivets bestämmelser om ränteavdragsbegränsning i den nationella lagstiftningen från ingången av 2019, då en del av den tidigare nationella regleringen ersattes med dessa nya bestämmelser, trots att också de tidigare bestämmelser ansågs vara lika stränga som direktivets bestämmelser.

Enligt de uppdaterade bestämmelserna får nettoränteutgifterna dras av upp till tre miljoner euro eller 30 procent av bolagets EBITDA beroende på vilken av dessa gränser som är högre. Den nettoränteutgift som inte dragits av på grund av begränsningen får skjutas fram till kommande skatteår utan begränsning och outnyttjad räntekapacitet får skjutas fram till de följande fem åren. I koncernbolag som omfattas av gemensam beskattning av koncernen beräknas gränserna på koncernnivå. Frankrike har inte i sin reglering infört det undantag för fristående företag som direktivet möjliggör, utan samma regler och gränser för ränteavdragsbegränsning, dvs. tre miljoner euro eller 30 procent av EBITDA, tillämpas också på sådana fristående företag som avses i direktivet.

Frankrike har i sin reglering intagit ett undantag som gäller balansjämförelse, enligt vilket beloppet av bolagets avdragsgilla ränta är större, om relationen mellan bolagets eget kapital och tillgångarna är minst lika stort som motsvarande relationstal för hela koncernen. När man ska bedöma om relationstalet är lika stort, tillåts en skillnad på högst två procentenheter. Om villkoret som gäller balansjämförelse är uppfyllt, får bolaget dra av 75 procent av de nettoränteutgifter som överstiger tre miljoner euro eller 30 procent av EBITDA. Resten av nettoränteutgifterna, dvs. 25 procent av den del som överstiger den normala ränteavdragsgränsen, kan överföras till kommande år utan tidsgräns. I fråga om fristående företag kan ingen jämförelse göras med koncernbalansräkningens andel eget kapital, så fristående företag får alltid schablonmässigt dra av 75 procent av sina nettoränteutgifter som överstiger tre miljoner euro eller 30 procent av bolagets EBITDA. I fråga om fristående företag får emellertid nettoränteutgifter eller outnyttjad räntekapacitet som överskrider gränsen inte alls skjutas fram till kommande år.

Också Frankrikes underkapitaliseringsbestämmelser har uppdaterats från ingången av 2019. Ett bolag anses vara underkapitaliserat, om relationen mellan skulden och det egna kapitalet överstiger 1,5:1, utom när förhållandet ändå inte är högre än motsvarande relationstal för hela koncernen. Gränsvärdena för avdragsgillhet sänks till en miljon eller tio procent av det justerade resultatet till den del som ränteutgifterna hänför sig till överskudsättning. Endast en tredjedel

av de ränteutgifter som inte kan dras av på grund av sänkta gränsvärden får överföras så att de dras av under kommande år. Underkapitaliserade bolags outnyttjade räntekapacitet får inte framskjutas.

Särskilda bestämmelser tillämpas på långfristiga offentliga infrastrukturprojekt.

Fram till 2020 var ett villkor för avdragsgillhet för räntor på intressegemenskapslån också att ränteinkomsten beskattas enligt en skattesats som är minst 25 procent av Frankrikes företags-skattesats. Denna bestämmelse upphävdes emellertid i början av 2020, då bestämmelser om hybridarrangemang som överensstämmer med skatteflyktsdirektivet infördes i Frankrike.

5.2.9 Sverige

Sverige införde i början av 2019 bestämmelser som gäller bland annat revidering av ränteavdragsbestämmelserna. Ändringarna hänförde sig till genomförandet av skatteflyktsdirektivet samt OECD:s BEPS-åtgärder. Bakom ändringen ligger också rekommendationerna i den svenska företagsskattekommitténs slutbetänkande (SOU 2014:40) samt utlåtandena om det. Genom lagen undanröjdes inte de tidigare gällande så kallade riktade avdragsbegränsningsreglerna, som i princip gällt endast intressegemenskapslån, men deras tillämpningsområde begränsades delvis. Dessutom förbjöds avdragsrätt helt och hållet i vissa gränsöverskridande situationer med anknytning till hybridarrangemang, begreppet ränta utvidgades till att motsvara definitionen enligt skatteflyktsdirektivet och tillämpningsområdet för den begränsning som hänför sig till så kallade back-to-back-lån utvidgades. Dessutom föreskrevs det om en ny begränsad avdragsrätt för negativa räntenetton, som baserar sig på direktivets EBITDA-modell. I bestämmelsen intogs ändå inte de undantag som direktivet möjliggör för fristående företag, offentliga infrastrukturprojekt eller finansiella företag. Det föreskrevs inte heller om den befrielse på grund av balansjämförelse som direktivet möjliggör. Som motvikt till det utvidgade tillämpningsområdet för ränteavdragsbegränsningen sänkts samfundsskattesatsen stegvis från 22 procent till 20,6 procent. Målet har varit ökad neutralitet mellan finansiering med eget och främmande kapital.

I Sverige får företag i allmänhet inte dra av räntor på lån från företag i intressegemenskap. Det finns emellertid vissa undantag från detta. Förbudet mot att dra av intressegemenskapsränta tillämpas inte i en situation där ett företag som har faktisk rätt till inkomst som motsvarar räntekostnaden hade beskattats enligt en skattesats på minst tio procent, om företaget skulle ha fått endast inkomst som motsvarar räntan. En ytterligare förutsättning är då att intressegemenskapsföretagets hemort är i en EES-stat eller en stat utanför EES med vilken Sverige har ett skatteavtal. Ränteutgiften får emellertid aldrig dras av, om den huvudsakliga orsaken till skuldförhållandet har varit strävan efter en väsentlig skattemässig fördel. Förbudet mot att dra av intressegemenskapsränta tillämpas inte heller, om skulden hänför sig till förvärv av andelar i ett intressegemenskapsföretag. Även då ska grunderna för förvärvet hänföra sig till affärsverksamheten för att räntan ska kunna anses vara avdragsgill. Intressegemenskap mellan företag uppkommer via väsentligt inflytande, såsom bestämmande inflytande, eller gemensam ledning. Begränsningen tillämpas också på en tredje part i en situation där en aktör som är i intressegemenskap med den skattskyldige har en fordran på denna tredje part eller på en aktör i intressegemenskap med den tredje parten och fordran har samband med ett lån från den tredje parten (så kallade back-to-back-lån).

Den nya allmänna bestämmelsen om begränsning av ränteavdragsrätten tillämpas på lån från såväl intressegemenskapsföretag och andra. Begränsningsbestämmelsen baserar sig på EBITDA-modellen, där ränteutgifterna får dras av till fullt belopp till den del som motsvarar beloppet av ränteinkomsterna. Nettoränteutgifterna får dras av endast till den del som de utgör

högst 30 procent av EBITDA. Icke avdragsgilla nettoränteutgifter får dras av från inkomsterna under de följande sex skatteåren inom ramen för respektive skatteårs avdragsgilla ränteutgifter. Outnyttjade icke avdragsgilla nettoränteutgifter går helt och hållet förlorade i vissa ägarbytes-situationer.

Företagen kan välja om de tillämpar den regel som baserar sig på EBITDA-modellen eller den så kallade förenklingsregeln, enligt vilken nettoränteutgifter upp till fem miljoner kronor är avdragsgilla. I koncernföretag tillämpas tröskelvärdet på företagets sammanlagda nettoränteutgifter. Även om ett av intressegemenskapsföretagen tillämpar förenklingsregeln, kan de andra företagen använda räknesättet enligt EBITDA-regeln, bara beloppet av de avdragna räntorna på grupp-nivå inte överskrider gränsen fem miljoner kronor enligt förenklingsregeln. Avdragsgillheten för nettoränteutgifter kan utjämnas mellan sådana bolag i intressegemenskap som uppfyller villkoren för tillämpning av koncernbidrag. Om ett bolag har större ränteinkomster än ränteutgifter (*positivt räntenetto*), får bolaget dra av ett annat koncernbolags nettoränteutgifter till högst samma belopp. När förenklingsregeln tillämpas får avdragsgilla nettoränteutgifter som överskrider gränsen inte framskjutas till kommande år, utan detta är möjligt bara när EBITDA-regeln tillämpas.

Vid ingången av 2021 trädde en bestämmelse i kraft i Sverige enligt vilken ränta inte får dras av om den betalas till ett land eller ett område som är upptaget på EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner (EU:s så kallade svarta lista). I Sverige begränsas dessutom avdragsrätten för lån och vinstandelslån med sämst prioritet samt räntor i hybridsituationer.

5.2.10 Tyskland

I Tyskland har en allmän avdragsbegränsning tagits i bruk i stället för de tidigare underkapitaliseringsbestämmelserna redan i början av 2008. Enligt den uppdaterade bestämmelsen är alla slags extra ränteutgifter icke avdragsgilla rörelsekostnader.

Den allmänna ränteavdragsbegränsningen tillämpas även när det inte existerar en intressegemenskap mellan räntebetalaren och inkomsttagaren. 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. Till skillnad från Tysklands gamla ränteavdragsregler klassificeras ränteutgifter som omfattas av avdragsbegränsningen inte längre som vinstutdelning och kan utan tidsbegränsning dras av under kommande år. Även outnyttjad räntekapacitet, dvs. kvarstående EBITDA kan överföras i högst fem år.

I Tyskland tillämpas inte ränteavdragsbegränsningen, om nettoränteutgifterna på ett år är högst tre miljoner euro, bolaget är ett sådant fristående bolag som avses i direktivet eller företagets egna kapitals förhållande till balansomslutningen enligt företagets bokföring är högre eller lika stort som koncernens motsvarande relationstal eller understiger koncernens relationstal med högst två procent.

Om den företagsspecifika gränsen på tre miljoner euro överskrids, tillämpas begränsningen på alla nettoränteutgifter. Då kan bolaget inte utnyttja gränsvärdet på tre miljoner euro. Den koncernbalansräkning som ska granskas är en koncernbalansräkning enligt handelslagstiftningen och bearbetas till vissa delar för att den ska kunna jämföras med balansräkningen för ett enskilt bolag. Också balansräkningen för det enskilda bolag som ska jämföras bearbetas på flera punkter. Den koncernbalansräkning som ska användas kan ha gjorts upp enligt IFRS, handelslagstiftningen i en enskild EU-medlemsstat eller US GAAP. Befrielse som grundar sig på balansjämförelse tillämpas ändå inte om koncernbolaget har fått lån från ett bolag i intressegemenskap

och räntorna på lånen utgör över tio procent av gäldenärens ränteutgifter. Med intressegemenskapslån avses ett lån mellan ett bolag och en aktör som äger minst 25 procent i det. I en motsvarande situation betraktas bolaget inte heller som ett sådant fristående företag som avses i direktivet.

5.2.11 Danmark

I Danmark begränsas ränteavdragsrätten med stöd av tre olika bestämmelser. I Danmark tillämpas underkapitaliseringsregler och dessutom tillämpas två olika regler för att bestämma det maximala beloppet av ränteavdragsrätten.

Underkapitaliseringsregeln tillämpas på ränteutgifter mellan parter i intressegemenskap då skulden överstiger tio miljoner danska kronor. Mellan parterna existerar en intressegemenskap bland annat då det direkta eller indirekta ägandet av aktiekapitalet eller rätten till röstvärdet överstiger 50 procent. Bestämmelserna tillämpas även på räntan på ett lån från en tredje part, om en part i intressegemenskap till exempel har ställt säkerhet för lånet. Enligt underkapitaliseringsregeln begränsas avdragsrätten för räntor då förhållandet mellan bolagets främmande och egna kapital överstiger 4:1 i slutet av skatteåret. När underkapitaliseringsregeln tillämpas får gäldenären inte dra av ränta och kapitalförlust till den del som skulden överstiger det tillåtna förhållandet mellan främmande och eget kapital. Vid beräkningen av relationstalet tillämpas en särskild konsolideringsbestämmelse, om bolaget har bolag i intressegemenskap. Trots att relationstalet överskrider tillämpas ändå inte underkapitaliseringsregeln, om motsvarande skuld skulle ha ingåtts mellan oberoende parter. Underkapitaliseringsbestämmelserna begränsar inte avdragsgillheten för räntan, om källskatt tas ut för räntan i Danmark.

Vid den begränsning som hänför sig till beloppet av tillgångarna (*asset limitation rule*) 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 2021 var procentandelen 2,5 procent. Den begränsningsregel som grundar sig på beloppet av tillgångarna tillämpas på både intressegemenskapsräntor och räntor som betalats till en oberoende part. Dock är ränteutgifter som understiger 21,3 miljoner danska kronor avdragsgilla. Gränsen beräknas koncernspecifikt.

Danmark har genomfört räntebegränsningsbestämmelser som överensstämmer med skatteflyktsdirektivet i den nationella lagstiftningen från ingången av 2019. Danmark behöll de tidigare gällande bestämmelserna som begränsar ränteavdragsrätten med undantag av den så kallade EBIT-regeln, som ersättes av en EBITDA-bestämmelse enligt direktivets minimikrav. Enligt den tidigare EBIT-regeln fick nettoränteutgifter dras av till högst 80 procent av EBIT eller 21,3 miljoner danska kronor (2018 års gränser).

Danmark har inte infört de undantag som direktivet möjliggör för fristående enheter, offentliga infrastrukturprojekt eller befintliga lån. Man har dock föreskrivit om undantag som gäller finansiella företag samt balansjämförelse.

Enligt den nya bestämmelsen är nettoränteutgifter icke avdragsgilla till den del de överstiger 30 procent av den skattskyldiges EBITDA. Nettoränteutgifter får dock alltid dras av till högst 22,3 miljoner danska kronor (tre miljoner euro). I koncerner tillämpas tröskelvärdet på de sammanlagda nettoränteutgifterna. Det är möjligt att överföra resterande nettoränteutgifter utan tidsgräns till kommande skatteår, medan avdragskapacitet som inte utnyttjats under skatteåret får framskjutas högst fem år. Dessutom har man föreskrivit om en möjlighet till undantag för koncerner, där den EBITDA-andel som bestämmer koncernens avdragsgilla nettoränteutgifter

beräknas enligt särskilda regler. Vid beräkningen utnyttjas uppgifter ur koncernbokslut som genomgått revision.

I början av juli 2021 har en bestämmelse trätt i kraft i Danmark enligt vilken avgifter, inklusive räntor, inte är avdragsgilla om de betalas till ett bolag i intressegemenskap som ligger i ett land eller en region som närmare anges i lagen. Förteckningen i lagen motsvarar EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner med undantag av Trinidad och Tobago, eftersom Danmark har ett gällande skatteavtal med landet. Avsikten är att föga landet även till Danmarks nationella förteckning när skatteavtalet har sagts upp.

6 Remissvar

Allmänt

Yttranden om utkastet till regeringens proposition har getts av kommunikationsministeriet, Finlands Näringsliv EK rf, Finsk Energiindustri rf, CAPEX Advisors Oy, Fennovoima Ab, Finans Finland rf, Finnwatch ry, Suomalaiset kehitysjärjestöt – Finnish Development NGOs Fingo ry, Centralhandelskammaren, Nordkraft Abp, Pääomasijoittajat ry, RAKLI ry, Senatfastigheter, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC, Finlands Advokatförbund, Finlands Kommunförbund, Finlands Revisorer rf, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland rf, Finlandsbanan Ab, Entimместåget till Åbo Ab, Skatteförvaltningen, Skattebetalarnas Centralförbund rf, Trafikledsverket, professor Juha Lindgren, professor Reijo Knuutinen, professor Marianne Malmgrén, professor Pekka Nykänen och biträdande professor Moritz Scherleitner.

Remissvar angående de ändringar som gäller balansbefrielse

I remissvaren togs vanligtvis ställning till behovet att ändra det undantag som grundar sig på balansjämförelse, de föreslagna ändringarnas effektivitet samt tekniska detaljer. De ändringar som föreslagits i fråga om balansbefrielse kommenterades i 20 yttranden.

I flera yttranden tog man upp behovet av att över huvud behålla det undantag som grundar sig på balansjämförelse i ränteavdragsbegränsningsbestämmelsen, men målen att trygga Finlands beskattningsbefogenheter, som ligger bakom den föreslagna regleringen, ansågs också motiverade. Utgångspunkten i utkastet till regeringens proposition, nämligen att balansbefrielse ska möjliggöra centraliserad koncernfinansiering även efter ändringen, ansågs korrekt. Det på balansbefrielse grundande undantaget från tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsbestämmelsen betraktas som viktigt för finländska koncerner och man anser också att det finns klara, av beskattningen oberoende företagsekonomiska och även finansieringsteoretiska grunder för det. Å andra sidan framfördes det i vissa yttranden att den mest ändamålsenliga och effektiva åtgärden för att undvika skatteflykt vore att helt slopa balansjämförelsen, eftersom de ändringar som föreslås i utkastet till regeringens proposition inte anses undanröja de problem som hänför sig till utnyttjandet av balansbefrielse särskilt i strukturer för kapitalinvestering. I vissa yttranden ansågs inte heller centraliserad koncernfinansiering vara nödvändig för finländska företag eller så ansåg man att det också kunde skapas en modell som möjliggör centraliserad koncernfinansiering och som inte innehåller balansbefrielse.

I de yttranden där man över huvud förhöll sig kritisk till balansbefrielsebestämmelsen såg man det som ett sekundärt alternativ till att helt slopa balansbefrielsen att begränsa användningen i situationer där ägarna har skuldsatt koncernen. I dessa yttranden ansågs att den modell som föreslagits i utkastet till regeringens proposition inte fungerar på önskat sätt i en underkapitaliseringssituation, där beloppet av intressegemenskapslån och intressegemenskapsräntor är betydande. Till denna del anser man bland annat att en förutsättning för att tillämpa balansbefrielse

borde vara att koncernen inte har underkapitaliserats av ägarna genom delägarlån med hög ränta till exempel så att det sätts en övre gräns för beloppet av delägarlåneräntor i det koncernbokslut som används för balansjämförelsen. Dessutom borde det föreskrivas om ett räntetak för delägarlån.

I yttrandena framfördes det att syftet med ändringen inte nödvändigtvis uppnås till alla delar. Koncernbalansräkningens eget kapital i relation till balansomslutningen kan redan i utgångsläget vara betydligt lägre än motsvarande tal för ett separat företag, varvid den föreslagna ändringen inte inverkar på balansbefrielsens tillämplighet. Dessutom anses den föreslagna regleringslösningen kunna kringgås genom olika åtgärder för att ändra kapitalstrukturen och den ingriper inte på något sätt i räntenivån på delägarlån. Syftet med ändringen uppnås inte nödvändigtvis till alla delar, när man beaktar olika ägarstrukturer i flera steg, finansieringsarrangemang i flera faser, användningen av olika finansiella instrument i form av eget och främmande kapital samt användning av till exempel hybridfinansiering.

I flera yttranden framfördes det också att de föreslagna ändringarna kommer att komplicera den redan nu komplicerade och i många avseenden svårtolkade ränteavdragsbegränsningsregleringen, vilket kommer att orsaka en administrativ börda för såväl de skattskyldiga som Skatteförvaltningen. Att ränteavdragsbegränsningsbestämmelserna ändrats så ofta sågs också som ett problem med avseende på ett bra skattesystem och förutsägbarhet, trots att det i sig är behövligt och understödjansvärt att förhindra skatteflykt och aggressiv skatteplanering. Med tanke på rättssäkerheten ansågs det å andra sidan vara bättre att det sätts gränser för ett känt skatteplaneringsfenomen genom mera exakt specialreglering i stället för att olika gränsfall bedöms i efterhand med stöd av skatteflyktsregleringen. I yttrandena betonades också behovet av klara bestämmelser och den föreslagna regleringen ansågs innehålla mångtydigheter. Å andra sidan ansåg man också att förslagen i utkastet till regeringens proposition inte innehåller några sådana regleringstekniska eller EU-rättsliga problem som gör att propositionsutkastet skulle kräva särskild vidareutveckling. Det ansågs också att den diskussion som nu förs om ändringar i balansjämförelsen är av ringa betydelse med beaktande av att det bäst förs diskussioner på EU-nivå och global nivå om ändringar i skattesystemet.

Det föreslagna revisionskravet kommenterades i flera yttranden. Beroende på remissinstans ansågs revisionskravet vara antingen problematiskt eller motiverat. Dessutom föreslogs det att revisionskravet borde gälla bara det koncernbokslut som ligger till grund för balansjämförelsen, eftersom detta vore tillräckligt för att hindra att balansräkningar som gjorts upp bara för balansjämförelse används för att få balansbefrielse. Oklarhet orsakades också av det föreslagna kravets förhållande till lagstadgad revision av bolagets officiella bokslut och huruvida revisionskravet också gäller en balansräkning som ändrats till samma redovisningsstandard som koncernbalansräkningen för balansjämförelsen eller den skattskyldiges balansräkning. Överlag efterlystes en motivering till varför ändringen föreslås och att revisionskravet ska speglas mot detta mål. Det ansågs också fortfarande vara oklart vilken aktör som kan upprätta en jämförbar koncernbalansräkning och huruvida koncernbalansräkningen ska vara den koncernbalansräkning som ingår i koncernbokslutet. I vissa yttranden framfördes det att det borde räcka med att producera en koncernbalansräkning utan andra delar av koncernbokslutet och att det inte borde ställas andra beviskrav på beviset på tillräcklig soliditet. Till denna del hänvisas till bland annat den administrativa bördan för finländska kapitalfonder.

I flera yttranden ansågs den föreslagna innehavsgränsen på tio procent vara för strikt och föreslogs en högre innehavsgräns. Man hänvisade bland annat till att regleringen drabbar oavsiktligt även sådana inhemska innehavssituationer som man inte vill att den ska riktas mot. Till dem hör till exempel finländska pensionsbolags innehav i offentligt noterade bolag samtidigt som de också äger sådana bolags företagslån så att ägarandelen vanligtvis är under 20 procent men över

tio procent. I yttrandena föreslogs det att innehavsgränsen skulle höjas till exempelvis 20 eller 25 procent och i ett yttrande föreslogs det att då borde vikt också fästas vid beloppet av betalda räntor. I vissa yttranden ansågs å andra sidan att en innehavsgräns på tio procent är alltför hög för att den så fungera på ett sätt som hindrar aggressiv skatteplanering.

I yttrandena betraktades det som oklart på vilket sätt innehavet beräknas i situationer med indirekt innehav samt huruvida borgenärens innehav och innehavet för en aktör som står i intressegemenskap med borgenären kan räknas samman. Det betraktades också som utmanande att beakta intressegemenskapsrelationer, eftersom den skattskyldige inte fullständigt utifrån uppgifter som fås allmänt eller inom koncernen om dess borgenärer kan visa att ett lån inte skulle vara förenat med dylika ägar- eller intressegemenskapsrelationer. Till denna del hänvisades det till att bevisbördan blir oskälig för den skattskyldige. Det betraktades också som problematiskt att konverteringen av en skuld till eget kapital i koncernbalansräkningen för balansjämförelse ska gälla även lån från minoritetsdelägare i koncernens dotterbolag och ansågs att skärpningen av balansbefrielsen borde begränsas till lån från sådana aktörer som äger en betydande andel av koncernens moderbolag. Även i anslutning till detta hänvisades det till informationsproblem samt till att lån från minoritetsdelägare i enstaka dotterbolag inte kan vara förenade med skatteplaneringsmöjligheter på koncernnivå.

I yttrandena föreslogs det att man borde överväga huruvida obligationslån borde ställas utanför den föreslagna balanskorrigeringen. Potentiella problem sågs också i en situation där ett företag övertas av en bank i en så kallad financial distress-situation, där bankens ägarandel stiger över tio procent. Dessutom efterlystes ett förtydligande av huruvida skuld och eget kapital ska klassificeras med stöd av bokförings- eller skattebestämmelserna. Man borde också separat ha granskat ett alternativ där det hade föreskrivits en separat begränsning för de aktuella situationerna och ränteavdragsbestämmelsen hade behållits i nuvarande form. Även i övrigt framförs det i yttrandena att olika regleringsalternativ eller deras konsekvenser inte har undersökts på ett tillräckligt heltäckande sätt eller så betonas konsekvensbedömningarnas betydelse allmänt. I yttrandena påpekades också behovet av att förutse regleringskraven före ikraftträdandet, varför ikraftträdandet borde framskjutas ett år. Dessutom framfördes vissa andra anmärkningar av i första hand teknisk karaktär samt efterlystes vissa preciseringar av motiveringen och exempel på tillämpning av bestämmelsen.

I yttrandena påpekades också behovet av att i samband med ändringen ta ställning till begreppen ränta och prestationer som motsvarar ränta och hänvisades till högsta förvaltningsdomstolens färskta avgörande HFD:2021:123. I den gällande lagen borde också slopas kravet på att bokslutet och koncernbokslutet ska vara fastställda, eftersom detta hänför sig terminologiskt endast till aktiebolag och andelslag. Dessutom föreslogs det att gränserna i euro för ränteutgifter skulle ses över på koncernnivå eller alternativt att gränserna skulle sänkas samt att EBITD-gränsen skulle granskas kritiskt.

I propositionen har de ovan beskrivna åsikterna i remissvaren beaktats i tillämpliga delar. Uttryck och formuleringar har också preciserats i lagförslaget och motiveringen. Den oro som uttrycks i remissvaren för att regleringen mål att förhindra att beskattningsbar inkomst förs ut ur Finland utom räckhåll för beskattningsbefogenheterna genom att utnyttja balansbefrielse inte nödvändigtvis kommer att uppnås till alla delar, kommer att bedömas i samband med en separat, fortsatt beredning.

Remissvar angående de ändringar som gäller långfristiga infrastrukturprojekt

Många remissinstanser ansåg att för infrastrukturundantagets del skulle det vara viktigt att fortsätta att utreda saken i syfte att utvidga undantaget till att gälla infrastrukturprojekt som offentliga samfund skaffar som en helhetstjänst från ett projektbolag som helt och hållet eller delvis ägs av en privat aktör, samt att göra det möjligt att tillämpa undantaget även i projektbolag som i huvudsak ägs av offentliga samfund men där också privata investerare är med som ägare. Även en utvidgning av undantaget till bolag som producerar kärnkraft enligt Mankala-principen vann understöd. Dessutom efterlyste remissinstanserna mindre preciseringar på olika punkter i propositionen.

Såsom redan konstaterats i propositionen har en utvidgning av infrastrukturundantaget på det sätt som efterlysts i remissvaren redan beretts och detta beredningsarbete fortsätter. Till följd av yttranden har i första hand mindre ändringar av teknisk karaktär företagits i propositionen.

Remissvar angående avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter för annan verksamhet i näringsverksamhetens förvärvskälla

Möjligheten att dra av icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit i förvärvskällan för annan verksamhet i näringsverksamhetens förvärvskälla vann brett understöd bland remissinstanserna. På grund av remissvaren har i förslaget till 18 a § 10 mom. i näringskattelagen slopats hänvisningen till skatteåren före 2019, eftersom de aktuella icke avdragsgilla nettoränteutgifterna inte har kunnat uppkomma i förvärvskällan för annan verksamhet före 2019.

7 Specialmotivering

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

18 a §. Det föreslås att till paragrafen fogas ett nytt 10 mom., där det föreskrivs att nettoränteutgifter som inte dragits av under tidigare år kan beaktas i vissa situationer. I *den första meningen* i momentet tillåts att icke avdragsgilla ränteutgifter som uppkommit i förvärvskällan för annan verksamhet enligt inkomstskattelagen dras av i näringsverksamhetens förvärvskälla. Detta ska vara möjligt endast i de situationer där den skattskyldiges verksamhet har överförs från förvärvskällan för annan verksamhet till näringsverksamhetens förvärvskälla efter att 1 § 2 mom. trätt i kraft. Eftersom lagbestämmelsen i fråga trädde i kraft den 1 januari 2020 ska avdragsrätten gälla endast icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit i förvärvskällan för annan verksamhet under skatteåret 2019. De ska kunna dras av under skatteåret 2020 och de följande skatteåren på samma villkor som icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit i näringsverksamhetens förvärvskälla avdras. I *den andra meningen* föreskrivs det att en skattskyldig på vilken bestämmelserna i 18 b § 1 mom. 3 punkten tillämpas får dra av icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit under tidigare år i deras helhet under skatteåren 2020–2022. Bestämmelsen gäller endast den skattskyldiges egna icke avdragsgilla nettoränteutgifter och med stöd av den kan inte till exempel icke avdragsgilla nettoränteutgifter som överförs i samband med fusion eller något annat företagsarrangemang dras av. När avdrag görs ska de allmänna gränser i euro eller procentbaserade gränser för avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter som föreskrivs i 8 mom. inte begränsa avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter, eftersom dessa gränser inte heller annars tillämpas på en sådan skattskyldig.

18 b §. Det föreslås att 1 mom. 3 punkten preciseras så att bestämmelserna i 18 a § inte tillämpas på ränteutgifter som uppkommer för lån med vilka finansieras långfristiga offentliga infrastrukt-

turprojekt som avses i 4 mom. 1 punkten eller infrastruktursamfund som avses i 4 mom. 2 punkten förutsatt att den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i Europeiska unionen.

Det föreslås att 1 mom. 4 punkten utökas med ett krav på att det fastställda bokslut och det fastställda koncernbokslut som ligger till grund för balansjämförelsen också ska vara revisorsgranskade. Detta krav gäller de bokslut och koncernbokslut som läggs till grund för balansjämförelsen. Enligt den gällande lagen utgår balansjämförelsen från fastställda bokslut. I och med kravet på revision ska de balansräkningar som läggs till grund för balansjämförelsen vara revisorsgranskade och fastställda. I enlighet med högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD:2021:124 avses med den koncernbalansräkning som läggs till grund för balansjämförelsen den koncernbalansräkning som ingår i koncernbokslutet. Efter tillägget till 4 punkten ska den koncernbalansräkning som läggs till grund för balansräkningen och som ingår i koncernbokslutet också vara revisorsgranskad.

Till 4 mom. fogas en definition av så kallad offentligt infrastruktursamfund. Som ett sådant infrastruktursamfund betraktas ett bolag eller ett affärsverk som direkt eller indirekt ägs helt och hållet av staten, en kommun, en samkommun, ett landskap, ett välfärdsområde eller en välfärdsammanslutning, antingen ensam eller tillsammans, och som grundats för innehav och förvaltning av en eller flera vägar, järnvägar, spårvägar, farleder, byggnader eller permanenta konstruktioner eller lösöre med direkt anknytning till dem eller till deras användning. Den förteckning över olika infrastrukturer som nämns i paragrafen hindrar inte att den tillämpas även på flera andra typer av infrastruktur, såsom gondolhissar, metro, bergbanor, vatten- och avloppssystem, hamnar och flygfält. Bolagets hela aktiestock ska ägas av offentliga samfund, men innehavet kan också vara indirekt. Detta gör det möjligt att tillämpa bestämmelsen också i situationer där till exempel en kommun har koncentrerat hela sitt fastighetsbolagsinnehav till ett separat bolag.

Infrastrukturbolaget ska överlåta rätten att använda dess egendom till sin ägare eller dennes anknutna enhet så att den används för att sköta dennes offentliga service och dessutom ska bolagets inkomster till väsentlig del bestå av inkomster från överlåtelsen av användningsrätten eller av vederlag från ägaren. Med ägarens anknutna enhet avses en anknuten enhet enligt 15 § i lagen om offentlig upphandling och koncession (1397/2016), som formellt är fristående från den upphandlande enheten och en självständig enhet med avseende på beslutsfattandet, där det inte får finnas andras kapital än de upphandlande enheternas. Det förutsätts inte att bolagets alla inkomster ska utgöras av betalningar från ägaren eller dennes anknutna enhet, utan det ska vara möjligt för bolaget att skaffa en liten del av inkomsterna även från tredje parter. Detta gör det möjligt för ett bolag som äger till exempel spårvägsinfrastruktur att ordna även infartsparkering i anslutning därtill, och ta ut parkeringsavgifter av dem som använder parkeringsplatsen. På motsvarande ska till exempel ett bolag som äger sjukhusinfrastruktur kunna hyra ut en kafélokal som finns i sjukhusfastigheten till en utomstående som driver kaféet. Dylika inkomstflöden som bolaget har från andra än ägaren eller dennes anknutna enhet ska dock som helhet vara små och ha nära anknytning till användningen av den egentliga infrastruktur som bolaget äger.

Som ett offentligt infrastruktursamfund betraktas också en samkommun eller en välfärdssammanslutning när de äger och förvaltar sådan infrastrukturegendom som avses ovan. Det förutsätts inte att samkommunen eller välfärdssammanslutningen ska överlåta rätten att använda egendomen till ägaren eller dennes anknutna enhet, eftersom samkommuner och välfärdssammanslutningar uttryckligen grundas för att sköta uppgifter som ankommer på kommunerna och välfärdsområdena.

Det föreslås att 5 mom. utökas med en bestämmelse om att skulder som ingår i den koncernbalansräkning som ligger till grund för balansjämförelse i vissa situationer ska betraktas som poster i eget kapital. En skuld ska betraktas som eget kapital när den har upptagits hos en part som direkt eller indirekt äger minst tio procent av den skattskyldige eller av en aktör i intressegemenskap med den skattskyldige. Indirekt innehav beräknas proportionellt så att innehaven i varje steg multipliceras. Av betydelse är ett kapitalinnehav eller innehav av rösträtt på tio procent eller rätt att motta minst tio procent av vinsten. Även sådant innehav eller sådan rätt som kommer via en aktör i intressegemenskap med borgenären ska beaktas. Beträffande definitionen av intressegemenskap hänvisas i momentet till 2 mom. 3–5 punkten i samma paragraf, i enlighet med vilka intressegemenskap uppkommer genom direkt eller indirekt innehav på 25 procent. En andel på tio procent av kapitalet, rösträtten eller vinsten kan också uppfyllas så att borgenären och en aktör i intressegemenskap med denne tillsammans äger minst tio procent av den skattskyldige eller en aktör i intressegemenskap med denne. När bestämmelsen tillämpas iakttas bokföringsbegrepp för att bestämma vilka balansposter som är eget kapital och vilka som är främmande kapital, och till vilka delar korrigeringar behöver göras. Den föreslagna bestämmelsen gäller alla skulder som syns i koncernbalansräkningen oberoende av vilket av koncernbolagen som är gäldenär.

Exempel:

En kapitalfond äger 20 procent av koncernens moderbolag, som äger 100 procent av ett holdingbolag, som i sin tur äger 100 procent av ett finländskt skattskyldigt bolag. Beloppet av koncernens eget kapital enligt koncernboks slutet är tio miljoner euro och det skattskyldiga bolagets eget kapital är sju miljoner euro. Kapitalfonden har gett moderbolaget ett lån på tio miljoner euro och det skattskyldiga bolaget ett lån på åtta miljoner euro. Moderbolaget har åter gett det skattskyldiga bolaget ett lån på 9,5 miljoner euro. Skulden till moderbolaget i det skattskyldiga bolagets balansräkning och moderbolagets motsvarande fordran elimineras när koncernbalansräkningen görs upp. Ingen kapitalfond eller annan aktör har bestämmande inflytande i moderbolaget. I moderbolagets koncernbalansräkning som ingår i det revisorsgranskade och fastställda koncernboks slutet ingår moderbolagets och det skattskyldiga bolagets skuld till kapitalfonden (sammanlagt 18 miljoner euro) och tio miljoner euro i andra skulder. Skulden till kapitalfonden (sammanlagt 18 miljoner euro) betraktas som eget kapital i koncernbalansräkningen när balansjämförelsen görs. I det skattskyldiga bolagets balansräkning finns åter skuld både till moderbolaget (9,5 miljoner euro) och till kapitalfonden (åtta miljoner euro). Soliditetsgraden (eget kapital i relation till balanssumman) hos det skattskyldiga bolaget som yrkar på balansjämförelse är svagare än hela koncernens soliditetsgrad och balansbefrielse erhålls inte.

I 5 mom. i den gällande paragrafen sägs att om koncernbalansräkningen har upprättats helt eller delvis enligt andra bestämmelser än den skattskyldiges balansräkning, kan en jämförelse göras endast om den skattskyldige lägger fram den fastställda koncernbalansräkningen i den form den skulle ha haft, om den hade upprättats enligt samma bestämmelser som den skattskyldiges balansräkning eller om den skattskyldige lägger fram sin balansräkning i den form den skulle ha haft, om den hade upprättats enligt samma bestämmelser som koncernbalansräkningen. Det krav på revision som fogats till 1 mom. 4 punkten gäller inte balansräkningar som konverterats i enlighet med 5 mom. och inte heller en sådan korrigerad koncernbalansräkning där en skuld har betraktats som eget kapital med stöd av förslaget till ny sista mening i 5 mom.

8 Ikraftträdande

Lagen avses träda i kraft den 1 januari 2022.

Ändringarna av 18 b § 1 mom. 4 punkten och 5 mom., som gäller undantag som grundar sig på balansjämförelse, tillämpas första gången vid beskattningen för 2022.

Beträffande 18 a § 10 mom. som gäller avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter för annan verksamhet enligt inkomstskattelagen i näringsverksamhetens förvärvskälla och offentliga infrastruktursamfunds icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit under tidigare skatteår samt ändringarna av 18 b § 1 mom. 3 punkten och 4 mom. som gäller långfristiga offentliga infrastrukturprojekt tillämpas retroaktivt redan från och med beskattningen för 2020. När lagen träder i kraft har beskattningen för skatteåret 2020 i praktiken redan avslutats. En skattskyldig som med stöd av det nya 18 a § 10 mom. skulle ha möjlighet att under skatteåret 2020 dra av nettoränteutgifter som inte vara avdragsgilla under tidigare skatteår, kan begära omprövning av beskattningen för 2020 och yrka att den aktuella lagbestämmelsen ska tillämpas i beskattningen för 2020.

9 Förhållande till andra propositioner

9.1 Samband med andra propositioner

Propositionen hänför sig till regeringens proposition med förslag till lagar om ändring av 12 och 12 f § i lagen om skatteredovisning samt 124 och 124 b § i inkomstskattelagen, som överlämnas separat och som innehåller kompensation till kommunerna för ändringarna av skatteintäkterna i denna proposition genom att utdelningen av samfundsskatten ändras.

9.2 Förhållande till budgetpropositionen

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2022 och avses bli behandlad i samband med den.

10 Förhållande till grundlagen samt lagstiftningsordning

Vid beredningen av propositionen har det ansetts vara nödvändigt att bedöma propositionens förslag som gäller tillämpning av de ändringar som gäller långfristiga offentliga infrastrukturprojekt samt avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter för annan verksamhet i näringsverksamhetens inkomstskälla redan från skatteåret 2020 utifrån 81 § i grundlagen, eftersom förslaget innebär att en skattelag i detta avseende kommer att träda i kraft retroaktivt.

I 81 § 1 mom. i grundlagen (731/1999) anges att det ska föreskrivas om statsskatt genom lag, och lagen ska innehålla bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten och skattens storlek samt om de skattskyldigas rättsskydd. Grundlagen innehåller dock inte något allmänt förbud mot retroaktiv skattelagstiftning. Grundlagsutskottet har ansett, bland annat i sitt utlåtande GrUU 1/2009 rd, att ”man utifrån allmänna rättsprinciper, såsom kraven på förutsebarhet och skälighet, kan formulera en utgångspunkt att skattelagstiftning med retroaktiv verkan ska undvikas. Oavsett detta kan sådana särdrag vara kopplade till enskilda fall att det inte är direkt konstitutionsstridigt att anta retroaktiv skattelagstiftning.” Grundlagsutskottet har i samma utlåtande ansett att skattelagarna trots det innefattar ett berättigande att förlita sig på att den lagstiftning som gäller väsentliga rättigheter och skyldigheter i fråga om skattskyldigheten är så pass konstant att frågor av denna typ inte kan regleras på ett sätt som orimligt skulle försvaga den skattskyldiges rättsliga ställning. Också i sitt utlåtande GrUU 3/1983 rd har grundlagsutskottet ansett att retroaktiv skattelagstiftning ska kunna godtas då det är fråga om en åtgärd som förbättrar den skattskyldiges ställning. ”Utan att i desto vidare bemärkelse ta ställning till retroaktiva skattelagar på grund av författningsrätten, grundlagsutskottet anser att det inte finns något konstitutionellt hinder för att föreskriva om en retroaktiv skattelättnad i en allmän lag”.

Grundlagsutskottet har bland annat i sitt utlåtande GrUU 39/2006 rd och GrUU 56/2005 rd påpekat att bestämmelser som ingriper i egendomsskyddet måste bedömas med avseende på att avtalsparternas rättsliga ställning inte får försämrats orimligt mycket. I sitt utlåtande GrUU 39/2006 rd konstaterar utskottet dessutom att konsekvenserna av det lagförslag som bedöms enbart skulle vara positiva för gäldenären, och att en ändring av räntenivån på förslaget sätt därför inte stöter på några problem med tanke på egendomsskyddet.

I propositionen föreslås det att de ändringar i bestämmelserna som gäller långfristiga offentliga infrastrukturprojekt samt avdrag för icke avdragsgilla nettoränteutgifter för annan verksamhet i näringsverksamhetens förvärvskälla ska tillämpas retroaktivt redan i beskattningen för skatteåret 2020, trots att lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2022. Den retroaktiva tillämpningen gäller det föreslagna nya 18 a § 10 mom. samt ändringarna av 18 b § 1 mom. 3 punkten och 4 mom. i näringskattelagen.

Med hänvisning till de utskottsutlåtanden som redovisas ovan kommer den retroaktiva tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna inte att försvaga de skattskyldigas rättsliga ställning i något avseende, utan tvärtom förbättra den samt för egen del säkerställa en jämlik behandling av de skattskyldiga. En retroaktiv tillämpning av bestämmelsen i fråga bedöms således inte utgöra något problem med avseende på 81 § i grundlagen.

Utifrån denna bedömning föreslås det att lagförslagen behandlas i vanlig lagstiftningsordning.

Kläm

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

Lag

om ändring av 18 a och 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 18 b § 1, 4 och 5 mom., sådana de lyder i lag 1237/2018, och
fogas till 18 a §, sådan den lyder i lag 1237/2018, ett nytt 10 mom. som följer:

18 a § §

Icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit i ett i 1 § 2 mom. avsett samfunds enligt inkomstskattelagen beskattningsbara verksamhet skatteåret 2019 får dras av i näringsverksamhetens förvärvskälla på samma sätt som icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit i näringsverksamhetens förvärvskälla. En skattskyldig på vilken bestämmelserna i denna paragraf inte tillämpas med stöd av 18 b § 1 mom. 3 punkten, får trots 8 mom. dra av icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit under tidigare skatteår i deras helhet under skatteåren 2020–2022.

18 b §

Bestämmelserna i 18 a § tillämpas inte

- 1) på samfund, öppna bolag eller kommanditbolag som är fristående företag,
- 2) på finansiella företag,
- 3) på ränteutgifter som uppkommer för lån som används för att finansiera långsiktiga offentliga infrastrukturprojekt som avses i 4 mom. 1 punkten eller infrastruktursamfund som avses i 4 mom. 2 punkten, förutsatt att den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i Europeiska unionen,
- 4) om den skattskyldige på det sätt som avses i 5 mom. lägger fram en utredning om att relationen mellan den skattskyldiges egna kapital och balansomslutningen enligt det revisorsgranskade och fastställda bokslutet är större eller lika stort som motsvarande tal i fråga om den revisorsgranskade och fastställda koncernbalansräkningen vid skatteårets slut.

Vid tillämpningen av 1 mom. 3 punkten betraktas

- 1) som ett långfristigt infrastrukturprojekt nybyggnad, ombyggnad eller anskaffning av bostäder för vilket det har erhållits lån eller räntestöd med stöd av någon av följande lagar:
 - a) lagen om räntestöd för hyresbostadslån och bostadsrättshuslån (604/2001),
 - b) aravalagen (1189/1993),
 - c) en av de lagar som anges i 2 § 1 mom. 1 punkten i aravabegränsningslagen (1190/1993),
 - d) lagen om räntestöd för hyresbostadslån (867/1980),
 - e) lagen om räntestöd för bostadsrättshuslån (1205/1993),
 - f) lagen om kortvarigt räntestöd för byggnadslån för hyreshus (574/2016).]
- 2) som ett offentligt infrastruktursamfund
 - a) ett bolag och affärsverk som direkt eller indirekt ägs helt och hållet av staten, en kommun, en samkommun, ett landskap, ett välfärdsområde eller en välfärdsammanslutning, ensam eller tillsammans, och som grundats för innehav och förvaltning av en eller flera vägar, järnvägar, spårvägar, farleder, byggnader eller permanenta konstruktioner eller lösöre med direkt anknytning till dem eller till deras användning, och som överlåter rätten att använda sin egendom till sin ägare eller dennes anknutna enhet för att användas för att sköta dennes offentliga service,

och vars inkomster till väsentlig del består av inkomster av sådan överlåtelse av användningsrätt som avses i denna underpunkt eller av vederlag från ägaren,

b) en samkommun och en välfärdssammanslutning när de äger eller förvaltar egendom som avses i underpunkt a.

En i 1 mom. 4 punkten avsedd balansräkning ska upprättas i en medlemsstat i Europeiska unionen, i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i 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 saknas, en balansräkning i enlighet med motsvarande bestämmelser. Om koncernbalansräkningen har upprättats helt eller delvis enligt andra bestämmelser än den skattskyldiges balansräkning, kan en jämförelse göras endast om den skattskyldige lägger fram den fastställda koncernbalansräkningen i den form den skulle ha haft, om den hade upprättats enligt samma bestämmelser som den skattskyldiges balansräkning eller om den skattskyldige lägger fram sin balansräkning i den form den skulle ha haft, om den hade upprättats enligt samma bestämmelser som koncernbalansräkningen. När jämförelsen görs betraktas en skuld i koncernbalansräkningen som eget kapital till den del den har upptagits hos en aktör när aktören eller en aktör som är i intressegemenskap med den förstnämnda aktören på det sätt som avses i 2 mom. 3–5 punkten eller dessa tillsammans direkt eller indirekt har minst tio procent av kapitalet eller rösträtten i den skattskyldige eller en aktör som är i intressegemenskap med denne på det sätt som avses i den nämnda lagbestämmelsen eller rätt att motta minst tio procent av den vinst de avkastar.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för 2022. Bestämmelserna i 18 a § 10 mom. och 18 b § 1 mom. 3 punkten och 4 mom. tillämpas dock första gången vid beskattningen för 2020.

Helsingfors den 4 november 2021

Statsminister

Sanna Marin

Finansminister Annika Saarikko

Bilaga

Lag

om ändring av 18 a och 18 b § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut:
 ändras i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 18 b § 1, 4 och 5 mom., sådana de lyder i lag 1237/2018, och fogas till 18 a §, sådan den lyder i lag 1237/2018, ett nytt 10 mom. som följer:

Gällande lydelse

18 a §

Föreslagen lydelse

18 a §

Icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit i ett i 1 § 2 mom. avsett samfunds enligt inkomstskattelagen beskattningsbara verksamhet skatteåret 2019 får dras av i näringsverksamhetens förvärvskälla på samma sätt som icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit i näringsverksamhetens förvärvskälla. En skattskyldig på vilken bestämmelserna i denna paragraf inte tillämpas med stöd av 18 b § 1 mom. 3 punkten, får trots 8 mom. dra av icke avdragsgilla nettoränteutgifter som uppkommit under tidigare skatteår i deras helhet under skatteåren 2020–2022.

18 b §

Bestämmelserna i 18 a § tillämpas inte
 1) på samfund, öppna bolag eller kommanditbolag som är fristående företag,
 2) på finansiella företag,
 3) på ränteutgifter som uppkommer för lån som används för att finansiera långsiktiga offentliga infrastrukturprojekt som avses i 4 mom., förutsatt att den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i Europeiska unionen,

4) om den skattskyldige på det sätt som avses i 5 mom. lägger fram en utredning om att relationen 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.

18 b §

Bestämmelserna i 18 a § tillämpas inte
 1) på samfund, öppna bolag eller kommanditbolag som är fristående företag,
 2) på finansiella företag,

3) på ränteutgifter som uppkommer för lån som används för att finansiera långsiktiga offentliga infrastrukturprojekt som avses i 4 mom. *1 punkten eller infrastrukturens samfund som avses i 4 mom. 2 punkten*, förutsatt att den projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i Europeiska unionen,

4) om den skattskyldige på det sätt som avses i 5 mom. lägger fram en utredning om att relationen mellan den skattskyldiges egna kapital och balansomslutningen enligt det *revisorsgranskade och* fastställda bokslutet är större eller lika stort som motsvarande tal i fråga om *den revisorsgranskade och* fastställda koncernbalansräkningen vid skatteårets slut.

Gällande lydelse

Som ett långsiktigt offentligt infrastrukturprojekt betraktas nybyggnad, ombyggnad eller anskaffning av bostäder för vilket det har erhållits lån eller räntestöd med stöd av någon av följande lagar:

- 1) lagen om räntestöd för hyresbostadslån och bostadsrättshuslån (604/2001),
- 2) aravalagen (1189/1993),
- 3) en av de lagar som anges i 2 § 1 mom. 1 punkten i aravabegränsningslagen (1190/1993),
- 4) lagen om räntestöd för hyresbostadslån (867/1980),
- 5) lagen om räntestöd för bostadsrättshuslån (1205/1993),
- 6) lagen om kortvarigt räntestöd för byggnadslån för hyreshus (574/2016).

En i 1 mom. 4 punkten avsedd balansräkning ska upprättas i en medlemsstat i Europeiska unionen, i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i 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

Föreslagen lydelse

Vid tillämpningen av 1 mom. 3 punkten betraktas

1) som ett långfristigt infrastrukturprojekt nybyggnad, ombyggnad eller anskaffning av bostäder för vilket det har erhållits lån eller räntestöd med stöd av någon av följande lagar:

- a) lagen om räntestöd för hyresbostadslån och bostadsrättshuslån (604/2001),*
- b) aravalagen (1189/1993),*
- c) en av de lagar som anges i 2 § 1 mom. 1 punkten i aravabegränsningslagen (1190/1993),*
- d) lagen om räntestöd för hyresbostadslån (867/1980),*
- e) lagen om räntestöd för bostadsrättshuslån (1205/1993),*
- f) lagen om kortvarigt räntestöd för byggnadslån för hyreshus (574/2016).]*

2) som ett offentligt infrastruktursamfund
a) ett bolag och affärsverk som direkt eller indirekt ägs helt och hållet av staten, en kommun, en samkommun, ett landskap, ett välfärdsområde eller en välfärdsammanslutning, ensam eller tillsammans, och som grundats för innehav och förvaltning av en eller flera vägar, järnvägar, spårvägar, farleder, byggnader eller permanenta konstruktioner eller lösöre med direkt anknytning till dem eller till deras användning, och som överlåter rätten att använda sin egendom till sin ägare eller dennes anknutna enhet för att användas för att sköta dennes offentliga service, och vars inkomster till väsentlig del består av inkomster av sådan överlåtelse av användningsrätt som avses i denna underpunkt eller av vederlag från ägaren,

b) en samkommun och en välfärdssammanslutning när de äger eller förvaltar egendom som avses i underpunkt a.

En i 1 mom. 4 punkten avsedd balansräkning ska upprättas i en medlemsstat i Europeiska unionen, i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i 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

Gällande lydelse

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 saknas, en balansräkning i enlighet med motsvarande bestämmelser. Om koncernbalansräkningen har upprättats helt eller delvis enligt andra bestämmelser än den skattskyldiges balansräkning, kan en jämförelse göras endast om den skattskyldige lägger fram den fastställda koncernbalansräkningen i den form den skulle ha haft, om den hade upprättats enligt samma bestämmelser som den skattskyldiges balansräkning eller om den skattskyldige lägger fram sin balansräkning i den form den skulle ha haft, om den hade upprättats enligt samma bestämmelser som koncernbalansräkningen.

Föreslagen lydelse

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 saknas, en balansräkning i enlighet med motsvarande bestämmelser. Om koncernbalansräkningen har upprättats helt eller delvis enligt andra bestämmelser än den skattskyldiges balansräkning, kan en jämförelse göras endast om den skattskyldige lägger fram den fastställda koncernbalansräkningen i den form den skulle ha haft, om den hade upprättats enligt samma bestämmelser som den skattskyldiges balansräkning eller om den skattskyldige lägger fram sin balansräkning i den form den skulle ha haft, om den hade upprättats enligt samma bestämmelser som koncernbalansräkningen. *När jämförelsen görs betraktas en skuld i koncernbalansräkningen som eget kapital till den del den har upptagits hos en aktör när aktören eller en aktör som är i intressegemenskap med den förstnämnda aktören på det sätt som avses i 2 mom. 3–5 punkten eller dessa tillsammans direkt eller indirekt har minst tio procent av kapitalet eller röst-rätten i den skattskyldige eller en aktör som är i intressegemenskap med denne på det sätt som avses i den nämnda lagbestämmelsen eller rätt att motta minst tio procent av den vinst de avkastar.*

Denna lag träder i kraft den 20 .

Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för 2022. Bestämmelserna i 18 a § 10 mom. och 18 b § 1 mom. 3 punkten och 4 mom. tillämpas dock första gången vid beskattningen för 2020.
