

Finansutskottet

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

INLEDNING

Remiss

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (RP 59/2015 rd): Ärendet har remitterats till finansutskottet för betänkande.

Beredning i delegation

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

Sakkunniga

Skattedelegationen har hört

- skatteexpert Tero Honkavaara, Finlands näringsliv rf
- professor emeritus Raimo Immonen.

Skattedelegationen har fått ett skriftligt yttrande av

- Finansbranschens Centraförbund rf
- Företagarna i Finland rf
- professor Marjaana Helminen
- professor Reijo Knuutinen.

Inget yttrande av

- Centralhandelskammaren
- Finlands Revisorer rf.

PROPOSITIONEN

I propositionen föreslås det att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras med anledning av ändring i ett direktiv om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater i Europeiska unionen.

Betänkande FiUB 13/2015 rd

Vidare föreslås ändringar i regleringen av skattefriheten i fråga om samfunds dividendinkomster. Skattefriheten för dividendinkomster ska begränsas på det sättet att dividenden enligt förslaget är skattepliktig inkomst till den del prestationen är avdragsgill i beskattningen för den som delar ut dividend. Om prestationen är endast delvis avdragsgill för utdelaren, är dividenden skattepliktig endast till den del som motsvarar det avdragsgilla beloppet. Resten av den erhållna dividenden är skattefri.

Det föreslås att en allmän anti-missbruksbestämmelse fogas till bestämmelserna om dividendbeskattning i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Bestämmelsen gäller dividend samfund emellan. Bestämmelsen ska tillämpas på arrangemang som inte är genuina och genom vilka obefogat eftersträvs att dra nytta av bestämmelserna om skattefrihet för dividendinkomster. Om tillämpningsförutsättningar i bestämmelsen uppfylls är dividenden skattepliktig.

Lagen avses träda i kraft vid ingången av 2016. Ändringen tillämpas första gången vid beskattningen för 2016.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Utskottet tillstyrker propositionen utan ändringar.

Direktivändringarna

Avsikten med propositionen är att nationellt sätta i kraft de ändringar som genom direktiven 2014/86/EU och (EU) 2015/121 gjorts i direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag¹. Ändringarna begränsar den skattefrihet som föreskrivs i direktiven och preciserar direktivets allmänna anti-missbruksbestämmelse. Regeringen föreslår att en motsvarande bestämmelse införs i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (NärSkL 6 a §).

Direktivändringarna är ett led i EU:s pågående insatser med det övergripande syftet att förebygga aggressiv skatteplanering och kringgående av skatt². När det gäller direktivet om moder- och dotterbolag är det frågan om att man observerat att den omfattande skattefrihet för dividender som grundar sig på direktivet utnyttjas av multinationella koncerner i s.k. hybridarrangemang inom beskattningen. Det har i praktiken kunnat leda till dubbel icke-beskattning där en prestation beskattas varken i utbetalarens eller mottagarens hemstat. Propositionen syftar till att åtgärda denna brist.

Lagförslagen grundar sig på direktiv och är alltså nödvändiga. Finland har skyldighet att genomföra dem före årets utgång. De motsvarar fullt ut direktivets bestämmelser och syfte. Utskottet

1 Rådets direktiv om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater 2011/96/EU.

2 Se meddelande från kommissionen: En handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och kringgående av skatt, COM(2012) 722 final. - Termerna "aggressiv" och "skadlig" skatteplanering används omväxlande i olika sammanhang och någon eventuell betydelseskillnad mellan dem har inte definierats särskilt.

Betänkande FiUB 13/2015 rd

förordar därför propositionen och ser det allmänt taget som viktigt att försöka förebygga grundlösa skattefördelar. Lagändringarna kan anses ha en förebyggande verkan och kan i fortsättningen förhindra arrangemang som görs av rent skattemässiga skäl. Direktivändringarna och genomförandet av dem är också i linje med de allmänna målen för OECD:s och G20-grupens så kallade BEPS-projekt³.

Utskottet tillstyrker också en lösning där direktivändringarna implementeras i NärSkL 6 a § som sådana. Det är det enklaste sättet att säkerställa att den nationella lagstiftningen motsvarar direktivet. Förslaget är konsekvent också på så sätt att dess tillämpningsområde motsvarar tillämpningsområdet för den nationella regleringen om skatt på vinstutdelning. Eftersom kedjebeskattning av dividender mellan samfund undanröjts i Finland i större omfattning än vad som krävs i direktivet, berör de nya bestämmelserna inte bara utdelningar som avses i direktivet utan också alla andra utdelningar som är skattefria med stöd av NärSkL 6 a §.

Enligt propositionsmotiven gäller ändringen endast beskattning av dividender som moderbolaget erhållit, inte källskatt som verkställs i dotterbolagets stat. Därför föreslås inte en motsvarande allmän bestämmelse om kringgående av skatt i källskattelagen, trots att skattefriheten enligt direktivet om moder- och dotterbolag också gäller källbeskattning av utdelning av ett bolag i Finland. En ändring av källskattelagen behövs inte, eftersom prestationen hos oss alltid behandlas som en dividendutdelning av en inhemsk utbetalare. Eftersom utbetalaren inte drar av den i beskattning kan det i regel inte vara frågan om ett sådant missbruk som avses i direktivet.

Utskottet har alltså inget att invända mot själva lagförslaget. Eftersom det är frågan om nya regler kommer det sannolikt att uppstå nya tolkningssituationer och frågor om förfarandet. När de fallen avgörs är det skäl att komma ihåg att det ursprungliga syftet med direktivet om moder- och dotterbolag var att undanröja kedjebeskattning mellan bolag. De nya bestämmelserna gäller alltså undantag från den huvudregeln. Bestämmelserna ska därför tolkas strikt utifrån tillämpningsföreskrifterna.

Utskottet behandlar i det följande separat vissa praktiska detaljer som anknyter till begränsningen av skattefördelar på grundval av dotterbolagets avdragsrätt (NärSkL 6 a § 9 mom. 1 punkten) och tillämpningen av den nya bestämmelsen om kringgående av skatt (NärSkL 6 a § 9 mom. 2 punkten och 10 mom.).

Begränsning av skattefri dividend på grundval av dotterbolagets avdragsrätt

Genom en ny bestämmelse i NärSkL begränsas skattefriheten för utdelning som moderbolaget får till den del utdelningen är avdragsgill i dotterbolagets beskattning. Som tidigare konstaterades tillämpas bestämmelsen typiskt på skattemässiga hybridarrangemang.

Även om bestämmelsen i sig är tydlig, är hybridarrangemang ofta förknippade med frågor som kräver tolkning och utredning. Det kan till exempel vara oklart om det är frågan om ett sådant finansiellt instrument där avkastningen kan betraktas som dividend. Nya tolkningsproblem kan

³ BEPS, dvs. Base Erosion and Profit Shifting. OECD startade på initiativ av G20-länderna projektet 2013. Syftet är att skydda skattebasen mot aggressiv skatteplanering och skattekonkurrens mellan länder.

Betänkande FiUB 13/2015 rd

också uppstå angående dividend och ränta som begrepp, beskattningen av prestationen i utbetalarens hemstat etc. Det kräver samarbete mellan skattemyndigheterna och den skattskyldige och ökar i någon mån båda parternas administrativa börda.

Utgångspunkten för lagen är dock såtillvida klar att det är det bolag som tar emot dividend som är skyldigt att utreda utbetalarens skattemässiga ställning. Det dividendtagande samfundet ska alltså för sin beskattning utreda huruvida den som betalat ut prestationen har kunnat dra av prestationen i sin beskattning.

Under sakkunnigutfrågningen har detta krav dock väckt frågor om utredningens art och hur den ska utföras. Dessutom har det förutsatts att anmälningsförfarandet ska vara administrativt okomplicerat, eftersom merparten av de utdelningar som omfattas av lagens tillämpningsområde också i fortsättningen är skattefria. Det har också framförts att utredningsskyldigheten kunde kopplas till en gräns för innehavet i bolaget, till exempel 10 procent. Det skulle tjäna i synnerhet finansbranschen, som får utdelningar som grundar sig på omsättningstillgångar och placeringstillgångar.

Utskottet understryker vikten av att förfarandet är flexibelt och administrativt lätt, vilket också Skattestyrelsen fäst vikt vid. Det finns dock ingen orsak att begränsa utredningsskyldigheten på grundval av innehavet, eftersom Finland har ett generellt tillämpningsområde för utdelningsskattesystemet. Förslaget är också i linje med direktivet, eftersom det inte heller där finns några avgränsningar utifrån tillgångsslag eller ägarandel. I propositionsmotiven sägs dessutom att en sådan avgränsning skulle försvaga bestämmelsens effektivitet.

Propositionen utgår allmänt taget från att ett bolag redan när det gör en placering har en uppfattning om vilket slags avtal och instrument placeringen i målbolaget ska basera sig på. Utredningsskyldigheten gäller således enbart vilken status instrumentet har i lagstiftningen i utbetalarens hemstat. Utredningen underlättas dessutom av att det ofta är en fråga om koncerninterna arrangemang som parterna har god kännedom om och därför kan redogöra för. Man kan också anta att den nya regleringen på EU-nivå kommer leda till att förfaringssätten utvecklas och harmoniseras.

Utskottet stöder också propositionen i fråga om att begränsningen ska tillämpas oberoende av om utbetalaren verkligen dragit av prestationen i beskattningen. Det gör det betydligt enklare att avgöra frågorna och minskar de facto parternas arbete. Det räcker att föreställa sig en situation där en prestation behandlas vid olika tidpunkter vid utbetalarens och mottagarens beskattning eller där utbetalarens resultat är negativt. Sverige har i sin proposition i frågan gått in för samma linje⁴.

Bestämmelsen om kringgående av skatt

Skattefrihet för utdelning kan alltså också avslås när det är fråga om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med den aktuella paragrafen och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter.

4 Regeringens proposition 2015/16:14.

Betänkande FiUB 13/2015 rd

Den här bestämmelsen i NärSkL 6 a § 9 mom. 2 punkten har dessutom preciserats i det nya 10 mom. Enligt bestämmelsen ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som inte genuina *i den utsträckning* som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. Till sist konstateras att det som föreskrivs i 9 mom. 2 punkten inte hindrar tillämpningen av sådana bestämmelser eller avtalsbestämmelser vars syfte är att förhindra skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk.

De flesta anmärkningarna av sakkunniga anknöt till denna bestämmelse om kringgående av skatt. Uppfattningarna var dock mycket varierande. En del ifrågasatte om bestämmelsen överhuvudtaget var nödvändig, andra ansåg att begränsningen endast skulle gälla gränsöverskridande situationer, medan andra åter påtalade bestämmelsens språkdräkt och tillämpningsförutsättningarna.

Utskottet omfattar uppfattningen att den nya bestämmelsen är motiverad, trots att det i 28 § i lagen om beskattningsförfarande finns en allmän bestämmelse om kringgående av skatt. Det har redan konstaterats att en direkt implementering av direktivändringen säkerställer att lagstiftningen i Finland motsvarar direktivets krav. Detta gäller också bestämmelsen om kringgående av skatt. Samtidigt säkerställs att bestämmelsens tillämpningspraxis — och tröskeln för att tillämpa den — kan utvecklas i en riktning som mer enhetligt följer linjen i EU-domstolen.

Förfarandet motsvarar också förfarandet vid implementeringen av direktivet om omstrukturering av företag och är såtillvida konsekvent. Förfarandet gör i vilket fall förutsättningarna för att tillämpa bestämmelsen tydligare, men hindrar inte tillämpningen av andra bestämmelser om kringgående av skatt. — En skild fråga är om reglerna om kringgående av skatt kommer att ses över helt i något skede, om det kommer fler specialbestämmelser av den nu föreslagna typen.

Utskottet ser inte heller att det vore nödvändigt att komplettera bestämmelsen med fler begränsningar eller nya rekvisit som förstärker missbrukets art. I bestämmelsen framhävs redan nu det huvudsakliga eller centrala syftet med missbruket, arrangemang som inte är genuina och kravet på en samlad granskning som grundar sig på relevanta fakta. Det har likaså redan konstaterats att bestämmelsen måste tillämpas strikt utifrån tillämpningsförutsättningarna.

Bestämmelsen hindrar som sagt inte tillämpningen av nationella bestämmelser om kringgående av skatt eller om begränsning av missbruk av skatteavtal. I momentet används formuleringen "vars syfte är", medan det i översättningen av motsvarande artikel i direktivet står "som behövs för". I direktivets ingress används å andra sidan ett uttryck som påminner om uttrycket i det föreslagna momentet, dvs. "som syftar till". Det är ingen större skillnad heller om man jämför med den engelska och den franska versionen. Eftersom syftet med bestämmelsen i sig är klart — att framhäva rätten att tillämpa också andra bestämmelser om kringgående av skatt — har enligt utskottets mening skillnaden mellan formuleringarna ingen betydelse.

Sakkunniga har dessutom hänvisat till att de nya bestämmelserna kan innebära en indirekt diskriminering av gränsöverskridande fall, eftersom bestämmelserna i praktiken nästan helt är tillämpliga på internationella fall. Det kan leda till ett bemötande som strider mot de grundläggande friheterna, eftersom skattefrihet för utdelning kan avslås också i situationer där det inte är frågan om helt konstlade arrangemang för kringgående av skatt. Denna synpunkt grundar sig på EU-domstolens beslutspraxis.

Betänkande FiUB 13/2015 rd

Det är enligt utskottet i och för sig klart att de nya bestämmelserna ska tillämpas inom de ramar som direktivet ställer och i enlighet med dess syften. Man kan förmoda att den nya regleringen också återspeglas i domstolens kommande praxis. Om det inte vore så kunde påståendet om konflikten med de grundläggande fri- och rättigheterna utsträckas till direktivet i sig. Det bör också beaktas att direktivet tillåter aktioner också när endast någon del av arrangemanget inte är genuin (*i den utsträckning*). — Det är en annan sak hur skyddet för de grundläggande fri- och rättigheterna ska tolkas i förhållande till tredjeländer.

FÖRSLAG TILL BESLUT

Finansutskottets förslag till beslut:

Riksdagen godkänner lagförslaget i proposition RP 59/2015 rd utan ändringar.

Helsingfors 4.12.2015

I den avgörande behandlingen deltog

ordförande Timo Kalli cent
vice ordförande Maria Tolppanen saf
medlem Touko Aalto gröna
medlem Timo Heinonen saml
medlem Susanna Huovinen sd
medlem Kalle Jokinen saml
medlem Kauko Juhantalo cent (delvis)
medlem Toimi Kankaanniemi saf
medlem Krista Kiuru sd
medlem Esko Kiviranta cent
medlem Elina Lepomäki saml
medlem Mika Lintilä cent
medlem Markku Rossi cent
medlem Sari Sarkomaa saml
medlem Sami Savio saf
medlem Joakim Strand sv
medlem Kari Uotila vänst
medlem Pia Viitanen sd
medlem Ville Vähämäki saf
ersättare Timo Harakka sd
ersättare Lasse Hautala cent.

Sekreterare var

utskottsråd Maarit Pekkanen.