

LANDSKAPSSTYRELSENS FRAMSTÄLLNING till
Landstinget med förslag till landskapslag
angående ändring av landskapslagen om
kommunalskatt för näringsverksamhet.

Genom lagen den 29 december 1976 angående ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (FFS 1094/76), har beträffande statsbeskattningen - och i riket även kommunalbeskattningen - av inkomst av näringsverksamhet genomförts vissa reformer. Avsikten med lagändringen är att minska möjligheterna att kringgå skatt. Ändringen medför i någon mån en skärpning av företagsbeskattningen.

Bestämmelserna i föreliggande lagförslag överensstämmer i huvudsak med motsvarande stadganden i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet sådana de lyder i förenämnda lag av den 29 december 1976. De avvikelser som föreligger i sak gäller bl.a. vissa förvaltningsavgifter, vilka i riket - och, såvitt gäller statsbeskattningen, även i landskapet - är anförtrödda finansministeriet men vilka här ankommer på landskapsstyrelsen.

Detaljmotivering.

1. Ändring av bestämmelserna beträffande s.k. kedjebeskattning.

Enligt 6 § 5 punkten landskapslagen om kommunalskatt för näringsverksamhet är dividender och räntor på andelskapital, som inhemskt aktiebolag eller andelslag erhållit från annat inhemskt aktiebolag eller andelslag icke skattepliktig inkomst. Dividender och räntor på aktier eller andelar, vilka ej hör till anläggningstillgångarna, är dock skattepliktig inkomst för penninginrättning samt för försäkrings- och pensionsanstalt även som för den som bedriver handel med värdepapper. Bestämmelserna i lagrummet avser att förebygga kedjebeskattning, d.v.s. att aktiebolags eller andelslags inkomster beskattas flere gånger, med andra ord först såsom inkomst för det samfund som delar ut vinst och sedan ånyo i form av dividend eller ränta på andelskapital såsom inkomst för annat samfund, som är delägare eller medlem i det förstnämnda, och ytterligare såsom inkomst för delägare eller medlem i det senare av de nyssnämnda samfunden.

Tillämpningen av de gällande bestämmelserna om förebyggande av kedjebeskattning kan emellertid leda till ett oändamålsenligt resultat i det fall då ett aktiebolag eller ett andelslag har grundats enbart för att äga och besitta värdepapper. Visserligen är ej dividend eller ränta på andelskapital skattefri inkomst för samfund som bedriver handel med värdepapper men ett samfund, vars huvudsyfte är att äga och besitta värdepapper, kan ej enbart

därför anses bedriva handel med värdepapper. I praktiken har det till följd härav visat sig att dividender och räntor på andelskapital som har kommit i händerna på ett ovan avsett s.k. holdingbolag ofta blir obeskattade under lång tid till följd av att holdingbolaget ej självt delar ut dividend. Ett dylikt förfarande kan ej anses ändamålsenligt och kan ej heller anses motsvara de målsättningar som uppställdes beträffande avskaffandet av kedjebeskattningslagen stiftades. ~~lagen stiftades.~~

En anhopning av skattefria dividender och räntor på andelskapital hos holdingbolag bör förhindras genom lagstiftning. Fördenskull föreslås stadgat att dividender och räntor på andelskapital, vilka influtit till sådant inhemskt aktiebolag eller andelslag vars verksamhet huvudsakligen består i att äga och besitta värdepapper eller vilket till följd av den obetydliga omfattningen av dess övriga affärsrörelse faktiskt kan jämföras med aktiebolag eller andelslag av nämnt slag, utgör skattefri inkomst endast till den del vederbörande samfund delar ut ett häremot svarande belopp i dividend eller ränta på andelskapital till sina aktieägare eller medlemmar. Om det belopp som delats ut till aktieägare eller medlemmar utgör 80 procent eller mer av den inkomst som har influtit i dividend eller ränta på andelskapital, skulle dock dividender och räntor på andelskapital, som kommit samfundet till godo, i sin helhet utgöra skattefri inkomst.

I praktiken kan förekomma holdingbolag som utgör del av en koncern, vilken bedriver affärsrörelse, och som handhar koncernens organisation, finansiering eller inköp eller som ombesörjer andra liknande gemensamma uppgifter för koncernensräkning. Med hänsyn till verksamhetens art bör dylika bolag ej beröras av de föreslagna stadgandena.

Holdingbolag har jämväl grundats i syfte att utveckla sådan industri som måste anses betydelsefull för näringslivet och för att främja investeringar. Dylika holdingbolag arbetar så, att de investerar medel i företag av nämnd art eller i aktier eller andelar därav. Kännetecknande för bolag av detta slag är att de ej endast passivt lyfter dividender utan på förenämmt sätt aktivt främjar näringslivets utveckling. Därför skulle ej heller dessa bolag beröras av den föreslagna lagändringen. Det skulle dock ankomma på landskapsstyrelsen att på ansökan av aktiebolag eller andelslag besluta, huruvida aktiebolaget eller andelslaget utgör ett samfund som är ägnat att främja utvecklingen av sådan industri som måste anses betydelsefull för näringslivet och som gagnar investeringar till fromma för denna industri.

De ovan angivna nya bestämmelserna föreslås bli intagna i 6 § 5 punkten samt i nya 2 och 3 mom. som skulle fogas till paragrafen.

2. Hänförande av från utlandet anskaffade nyttigheter till omsättningstillgångarna.

Enligt 13 § landskapslagen om kommunalskatt för näringsverksamhet hänförs nyttighet till omsättningstillgångarna räknat från den tidpunkt då den avsänts, levererats eller på annat sätt överlåtits till den skattskyldige. Vid tolkningen av detta lagrum har man ansett att vara hör till köparens omsättningstillgångar redan då den hos säljaren avskiljts för köparens räkning. På grund av övervakningssvårigheter leder denna tolkning lätt till att skatt kringgås. Detta gäller särskilt beträffande varor som köpts i utlandet. Fördenskull och då det även eljest har visat sig svårt att precisera den tidpunkt då från utlandet inköpta varor hänförs till omsättningstillgångarna, föreslås att nämnda stadgande preciseras så, att nyttighet som inköpts utomlands anses tillhöra den skattskyldiges omsättningstillgångar från den tidpunkt då den förs ombord på fartyg, överlämnas till annan fraktförare eller, enligt vad landskapsstyrelsen närmare bestämmer, på annat sätt överlåtes till den skattskyldige.

3. Året för avdrag av index- och kursförluster.

Enligt 26 § landskapslagen om kommunalskatt för näringsverksamhet kan kurs- och indexförluster på gäld, som härrör av näringsverksamheten, avdras från intäkterna antingen för det skatteår varunder kursen, index eller annan jämförelsegrund har förändrats eller för det skatteår varunder det mot förlusten svarande beloppet har erlagts. Förlust som ej har avdragits under det år då index eller kurs har förändrats, kan därför ej avdras förrän det gäldbelopp som motsvarar förlusten har erlagts. Denna regel har visat sig vara oändamålsenlig och omotiverad. Mest ändamålsenligt och praktiskt vore, att den skattskyldige hade möjlighet att avdra förlusten jämväl under något av de år som följer efter kursförändringen. Fördenskull föreslås att 26 § ändras så, att nämnda förlust enligt den skattskyldiges val skulle få avdras antingen under det år då kursen förändrats eller under något därpåföljande år dock senast under det skatteår då den summa som motsvarar förlusten har erlagts.

4. Avdrag av förlust i samband med fusion mellan samfund.

Enligt 51 § landskapslagen om kommunalskatt för näringsverksamhet avdras, sedan samfund ingått fusion, det övertagna samfundets vid beskattningen ännu icke avdragna avdragbara utgifter från det mottagande samfundets inkomster på samma sätt som de hade fått avdras från det övertagna samfundets inkomster. Nackdelen med stadgandet är att det på ett mycket ofullständigt sätt reglerar de verkningar som en fusion har på inkomstskatten.

Vid en fusion som sker genom förhöjning av aktiekapitalet och där alla aktieägare i det övertagna bolaget får byta ut sina aktier mot aktier i det mottagande bolaget uppstår ej några svåra problem kring resultatet av fusionen, emedan det mottagande bolaget ej äger aktier i det övertagna bolaget. Från det mottagande bolagets synpunkt kan de nettotillgångar som erhållits genom fusionen vara antingen större eller mindre än det nominella värdet av de nya aktier som det övertagna bolaget har utställt på sina aktieägare. Det förstnämnda fallet kan likställas med en aktieemission till överpris, varvid den erhållna emissionsvinsten icke är skattepliktig inkomst. I det senare fallet uppstår ett slags emissionsförlust, vilken ej är avdragsgill vid beskattningen.

Vid fusion med s.k. dotterbolag, där det mottagande bolaget äger aktiestocken i det övertagna bolaget, har det mottagande bolaget i allmänhet erlagt ett visst pris för aktiestocken i det övertagna bolaget. Priset ingår i det mottagande bolagets balansräkning, antingen till fullt belopp eller minskat med avskrivning med stöd av 42 §. Vid fusion ersättes denna anskaffningsutgift av det övertagna bolagets nettotillgångar, vilka i regel ej är exakt lika stora som utgiften för anskaffningen av aktierna.

När ett aktiebolag med sig fusionerar ett dotterbolag anses fusionsvinst enligt rådande rättspraxis utgöra beskattningsbar inkomst i det fall att det mottagande bolaget under kortare tid än fem år ägt de aktier som utgjort dotterbolagets anläggningstillgångar. Uppkommer fusionsförlust har den ansetts utgöra en avdragbar utgift. Om det mottagande bolaget under minst fem år ägt de aktier i det övertagna bolaget som hör till det förstnämnda bolagets anläggningstillgångar, utgör fusionsförlust likaså en avdragbar utgift medan fusionsvinst enligt rådande rättspraxis ej är att anse som skattepliktig inkomst. Trots att fusionsvinst således inte är skattepliktig inkomst riktar sig beskattningen dock mot sådana avskrivningar på utgiften för anskaffandet av aktier i dotterbolaget som måhända tidigare har godkänts och nu återgår.

Om aktierna i det övertagna bolaget utgör omsättnings- eller investeringstillgångar hos det mottagande bolaget, är fusionsvinsten skattepliktig inkomst och fusionsförlusten avdragbar utgift, oberoende av under hur lång tid aktierna ägts.

På grund av avsaknaden av tillräckligt utförliga lagregler har de skatterättsliga problemen i anslutning till fusioner ej kunnat lösas på ett i alla avseenden tillfredsställande sätt. Fördenskull har rättspraxis med nödvändighet blivit brokig. Särskilt när det gäller att beräkna storleken av fusionsförlust är oenhetligheten stor, vilket beror på att rättspraxis ej har stabiliserats i detta avseende. Beroende på sättet att beräkna fusionsförlusten kan det mottagande samfundet i vissa fall erhålla en oberättigad förmån.

Storleken av fusionsförlust eller fusionsvinst samt det sätt, på vilket den beräknas, baserar sig på beskattningspraxis. Enligt denna skall grunden vid beräkning av fusionsresultat anses utgöras av bokföringsvärdet av det övertagna samfundets nettotillgångar, med undantag av mark och värdepapper, vilka i kalkylen upptas till gängse värde. Det sålunda beräknade värdet jämförs med det pris det mottagande bolaget erlagt för det övertagna bolagets aktier. Eftersom det övertagna bolagets egendom i allmänhet anskaffats flere år före fusionen, motsvarar bokföringsvärdet av det övertagna bolagets egendom vanligen ej det gängse priset vid tidpunkten för fusionen. Bokföringsvärdenas tillförlitlighet minskas ytterligare av den omständigheten, att från det i bokföringen upptagna inköpspriset vid beskattningen medgivits avskrivningar och andra avdrag. Det fusionsresultat som erhålles enligt nuvarande beskattningspraxis motsvarar således i allmänhet ej den fusionsförlust eller fusionsvinst som uppkommer om gängse egendomsvärden skulle läggas till grund för beräkningen. Å andra sidan kan man ej tänka sig att lägga det gängse värdet av det övertagna bolagets nettoegendom till grund för beräkningen av fusionsresultatet, eftersom egendomen icke realiserats vid fusionen, varför dess värde således endast kan uppskattas. När enligt beskattningspraxis beräknad fusionsförlust eller -vinst ej baserar sig på gängse värden och den ej eller i praktiken kan beräknas enligt gängse värde, föreslås att i lagen skulle stadgas att fusionsresultatet, d.v.s. fusionsförlusten eller -vinsten ej skall inverka på beskattningen. Härigenom skulle man jämväl eliminera möjligheten för den skattskyldige att, såsom enligt nuvarande beskattningspraxis, själv avgöra fusionens inverkan på beskattningen.

Med stöd av det ovan anförda föreslås att till 51 § skulle fogas en uttrycklig bestämmelse om att fusionsförlust ej utgör avdragbar utgift och fusionsvinst ej skattepliktig inkomst. Ytterligare föreslås att i paragrafen skulle intagas en bestämmelse om rätt att under vissa förutsättningar ånyo göra avskrivningar på övertaget samfunds redan avskrivna anläggningstillgångar.

5. Bindande av undervärdering av omsättnings- och investerings-
tillgångar vid bokföringen.

Landskapslagen om kommunalskatt för näringsverksamhet innehåller ej någon generell bestämmelse om att sådana kostnader som godtas vid beskattningen skulle få avdras såsom utgifter under skatteåret endast under förutsättning att motsvarande anteckningar om kostnader har gjorts även i bokföringen. Lagens 53 § innehåller visserligen en bestämmelse om att skattskyldig har rätt att avdra reserveringar såsom kostnad blott om motsvarande åtgärder har vidtagits i hans bokföring samt att han såsom avskrivningar ej får avdra större belopp än vad han under skatteåret och tidigare har avdragit i sin bokföring. Inom rättsvetenskapen har det ansetts att god köpmannased kräver att jämväl sådana anteckningar som avser periodisering av utgift för anskaffning av omsättnings- och investeringstillgångar görs på samma sätt i bokföringen som vid beskattningen. Då olikartad praxis har förekommit vid beskattningen, föreslås att i 53 § 1 mom. uttryckligen stadgas, att utgift för anskaffning av omsättnings- och investeringstillgångar får avdras såsom kostnad endast om motsvarande poster intagits i den skattskyldiges bokföring.

6. Ikraftträdandet.

För att de nya stadgandena i landskapslagen om kommunalskatt för näringsverksamhet ej skall få retroaktiv verkan föreslås att de första gången tillämpas vid beskattningen för år 1978.

Med hänvisning till det anförda förelägges Landstinget till antagande

L a n d s k a p s l a g
angående ändring av landskapslagen om kommunalskatt för näringsverksamhet.

I enlighet med landstingets beslut

ändras 6 § 5 punkten, 13 §, 26 §, 51 § och 53 § 1 mom. landskapslagen den 25 juli 1969 om kommunalskatt för näringsverksamhet (32/69) samt fogas till 6 § nya 2 och 3 mom. som följer:

6 §.

Skattepliktig inkomst är icke:

5) dividender och räntor på andelskapital, som inhemskt aktiebolag eller andelslag erhållit från inhemskt aktiebolag eller andelslag, dock med i 2 och 3 mom. stadgade undantag.

Skattepliktig inkomst för penninginrättning och för försäkrings- och pensionsanstalt samt för den som bedriver handel med värdepapper är dividender och räntor på andelar eller aktier, vilka icke tillhör anläggningstillgångarna.

Av dividender och räntor på andelskapital, vilka annat än i 2 mom. avsett inhemskt aktiebolag eller andelslag, vars huvudsakliga verksamhet omfattar ägande och innehav av värdepapper, eller vars verksamhet till följd av att dess affärsrörelse i övrigt är obetydlig faktiskt kan jämföras med verksamheten hos aktiebolag eller andelslag, som främst ägnar sig åt att äga eller inneha värdepapper, erhållit från annat inhemskt aktiebolag eller andelslag, utgör endast det belopp som motsvarar de dividender eller räntor på andelskapital som aktiebolag eller andelslag för samma år utdelat till sina aktieägare eller medlemmar, skattefri inkomst. Om beloppet av de utdelade dividenderna eller räntorna på andelskapital utgör minst 80 procent av beloppet av de erhållna dividenderna eller räntorna på andelskapital eller om fråga är om aktiebolag eller andelslag, vilket för koncern, som bedriver affärsrörelse, omhänderhar organisations-, finansierings- eller inköpsuppgifter eller andra liknande gemensamma uppgifter, eller vilket verkar för utvecklande av industri som bör anses betydelsefull för landskapets eller landets näringsliv och för främjande av sådan industris investeringar genom placering av medel eller inköp av aktier eller andelar i företag av nämnd art, räknas dock icke erhållna dividender eller räntor på andelskapital till någon del som skattepliktig inkomst. Landskapsstyrelsen besluter på ansökan av aktiebolag eller andelslag, huruvida detta utgör sådant ovan avsett samfund som verkar för utvecklande av industri vilken måste anses betydelsefull för landskapets eller landets näringsliv och för främjande av sådan industris investeringar.

13 §.

Nyttighet hänförs till omsättningstillgångarna från den tidpunkt då den avsänts, levererats eller på annat sätt överlåtits till den skattskyldige och intill den tidpunkt, då den av den skattskyldige överlåtits eller förbrukats, förstörts eller på annat sätt förkorats, dock så att nyttighet som inköpts i utlandet hänförs till den skattskyldiges omsättningstillgångar från den tidpunkt då den förts ombord på fartyg, utgivits till annan fraktförare eller, enligt vad landskapsstyrelsen närmare bestämmer, eljest överlämnats till den skattskyldige. Medelst skogsköpsavtal från visst område till ett fast, i markbelopp angivet pris inköpta med avseende på kvaliteten bestämda träd, hänförs till köparens omsättningstillgångar. Byggnad, konstruktion, maskin eller annan sådan av överlåtaren förfärdigad nyttighet, som beställaren enligt avtal emottar efter särskild granskning, hänförs till överlåtarens omsättningstillgångar, till dess den mottagits av beställaren.

26 §.

Kurs- och indexförluster på gäld, som härrör av näringsverksamheten, anses såsom kostnad för det skatteår, varunder kursen på utländsk valuta eller pris- eller kostnadsindex eller annan jämförelsegrund förändrats, eller, om den skattskyldige det yrkar, såsom kostnad för senare skatteår, dock så, att nämnda förluster skall beaktas som kostnad senast för det skatteår, varunder det mot förlusten svarande beloppet erlagts.

51 §.

Vinst som uppkommit då bolag fusionerats utgör ej skattepliktig inkomst och förlust som därvid uppkommit utgör ej avdragbar utgift.

Sedan samfund fusionerats, avdras det övertagna samfundets vid beskattningen ännu icke avdragna avdragbara utgifter från det mottagande samfundets inkomster på samma sätt som de hade fått avdras från det övertagna samfundets inkomster.

Om det mottagande samfundet äger aktier eller andelar i det övertagna samfundet anses det om den skattskyldige det begär, utan hinder av bestämmelserna i 2 mom., att anskaffningsutgiften för de anläggningstillgångar som överförs från det övertagna samfundet är den andel av totalbeloppet av anskaffningsutgifterna för aktierna och de skulder som överförs, vilken motsvarar sagda anläggningstillgångars andel av det övertagna samfundets hela förmögenhet, dock icke mer än anläggningstillgångarnas gängse värde. Vid fastställandet av anläggningstillgångarnas andel användes beskattningsvärdena för det övertagna samfundets egendom som grund, dock så, att värdet av omsättningstillgångarna skall anses utgöra 70 procent av anskaffningsutgiften.

53 §.

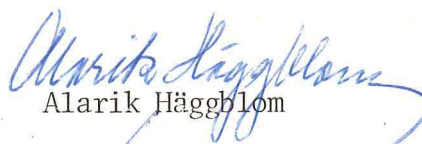
Skattskyldig har rätt att i enlighet med vad ovan stadgats fördela en erhållen inkomstpost över flere skatteår samt att avdra utgift för anskaffning av omsättnings- och investeringstillgångar och reserveringar såsom kostnad endast om motsvarande poster intagits i hans bokföring.

Denna lag tillämpas första gången vid beskattningen för år 1978.

Mariehamn, den 10 februari 1977

L a n t r å d

Lagberedningschef


Alarik Häggblom


Christer Jansson