

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

**PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL**

I denna proposition föreslås att de stadganden om fusion och överföring av affärsverksamhet som ingår i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras och att stadganden om fission av samfund och aktiebyte fogas till lagen. Även inkomstskattelagen ändras på motsvarande sätt liksom lagarna om gottgörelse för bolagsskatt, om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet och om skattelättnader inom utvecklingsområdena samt lagen angående stämpelskatt.

Avsikten med propositionen är att genomföra det direktiv från Europeiska gemenskapernas råd som gäller saken. Det föreslås att de skatteförmåner som avses i direktivet utsträcks till att gälla motsvarande arrangemang även mellan inhemska samfund.

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

överlåtelse vid beskattningen. Det föreslås också att ett stadgande om kringgående av skatt fogas till lagen, enligt vilket skatteförmåner i samband med omstruktureringar kan förvägras om det är uppenbart att syftet med arrangemanget är att kringgå skatt.

Vid en fission överförs det överlåtande samfundets förluster, skatteöverskott och oanvända gottgörelser för bolagsskatt till de övertagande samfunden enligt samma principer som de överförs i samband med en fusion.

Avsikten är att lagarna skall träda i kraft vid ingången av 1996. De tillämpas första gången vid beskattningen för 1996.

Lagarna tillämpas på de fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och aktiebyten som har ägt rum efter ikraftträdandet, dock så att varken stadgandena som gäller begränsning av fusionsvederlaget eller stadgandena om att avdragsrätt för fusionsförlust inte föreligger tillämpas på fusioner om vilka ansökan lämnats in till domstolen före avlåtandet av propositionen.

Stadgandena gällande internationella omstruktureringar av företag skall tillämpas på sådana omstruktureringar som genomförts den 1 januari 1995 eller därefter.

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Sida
PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL . . . . .	1
ALLMÄN MOTIVERING . . . . .	4
1. Nuläge . . . . .	4
1.1. Lagstiftning och praxis . . . . .	4
1.1.1. Fusion . . . . .	4
1.1.2. Överföring av affärsverksamhet . . . . .	4
1.1.3. Fission och aktiebyte . . . . .	5
1.2. Europeiska gemenskapernas råds direktiv gällande omstruktureringar av företag . . . . .	5
1.2.1. Allmänt . . . . .	5
1.2.2. Fusion . . . . .	6
1.2.3. Fission . . . . .	6
1.2.4. Överföring av affärsverksamhet . . . . .	7
1.2.5. Aktiebyte . . . . .	7
1.2.6. Kringgående av skatt . . . . .	7
2. Bedömning av nuläget och föreslagna ändringar . . . . .	7
2.1. Allmänt . . . . .	7
2.2. Fusion . . . . .	8
2.3. Fission . . . . .	9
2.4. Överföring av affärsverksamhet . . . . .	9
2.5. Aktiebyte . . . . .	10
2.6. Kringgående av skatt . . . . .	10
3. Propositionens verkningar . . . . .	10
4. Beredningen av propositionen . . . . .	11
DEALMOTIVERING . . . . .	11
1. Lagförslagen . . . . .	11
1.1. Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet . . . . .	11
1.2. Inkomstskattelagen . . . . .	15
1.3. Lagen om gottgörelse för bolagsskatt . . . . .	15
1.4. Lagen om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet . . . . .	16
1.5. Lagen om skattelättnader inom utvecklingsområdena . . . . .	16
1.6. Lagen angående stämpelskatt . . . . .	16
2. Ikraftträdande . . . . .	16
LAGFÖRSLAG . . . . .	16
1. Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet . . . . .	16
2. Lag om ändring av inkomstskattelagen . . . . .	19
3. Lag om ändring av 5 a och 10 §§ lagen om gottgörelse för bolagsskatt . . . . .	21
4. Lag om ändring av 6 § lagen om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet . . . . .	22
5. Lag om ändring av 2 § lagen om skattelättnader inom utvecklingsområdena . . . . .	22

6. Lag om ändring av 97 b § lagen angående stämpelskatt . . . . .	23
---	----

## Parallelltext

1. Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet . . . . .	24
2. Lag om ändring av inkomstskattelagen . . . . .	31
3. Lag om ändring av 5 a och 10 §§ lagen om gottgörelse för bolagsskatt . . . . .	33
4. Lag om ändring av 6 § lagen om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet . . . . .	34
5. Lag om ändring av 2 § lagen om skattelättnader inom utvecklingsområdena . . . . .	35
6. Lag om ändring av 97 b § lagen angående stämpelskatt . . . . .	36

## ALLMÄN MOTIVERING

### 1. Nuläge

#### 1.1. Lagstiftning och praxis

##### 1.1.1. Fusion

Enligt den gällande skattelagstiftningen anses vid en fusion det överlåtande samfundet inte bli upplöst vid beskattningen och fusionen betraktas enligt beskattningspraxis inte som en överlåtelse vid beskattningen av delägarna. Det överlåtande samfundets tillgångar överförs till det övertagande samfundet enligt vid beskattningen oavskrivna värden. Skillnaden mellan de överförda tillgångarnas gängse värde och den oavskrivna anskaffningsutgiften räknas alltså inte som skattepliktig inkomst för det överlåtande bolaget. De anskaffningsutgifter som överförs vid fusionen och andra utgifter som inte dragits av vid beskattningen dras av vid beskattningen av det övertagande samfundet på samma sätt som de skulle ha dragits av vid beskattningen av det överlåtande samfundet. Reserver som dragits av vid beskattningen av det överlåtande samfundet räknas som skattepliktig inkomst för det övertagande samfundet på samma sätt som de skulle ha varit inkomst för det överlåtande samfundet, om fusionen inte hade ägt rum. Även vid fusion av sammanslutningar iaktas ovan nämnda principer.

Vinst som uppkommer när samfund fusioneras är i allmänhet inte skattepliktig inkomst och förlust är inte en avdragbar utgift. En fusionsvinst är emellertid skattepliktig när aktier eller andelar i det överlåtande samfundet har ingått i det övertagande samfundets omsättnings- eller investeringstillgångar. Med fusionsvinst avses då det belopp med vilket skillnaden mellan det överlåtande samfundets tillgångar och skulder överstiger det vid beskattningen oavskrivna beloppet av anskaffningsutgiften för de aktier eller andelar i det överlåtande samfundet som ägs av det övertagande samfundet. Vid beräkningen av tillgångarna används såsom deras värde den del av anskaffningsutgifterna som inte dragits av vid beskattningen. Har en större vinstdelning än normalt företagits i syfte att minska den vinst som uppstår i samband med fusionen, har ett koncernbidrag getts eller andra motsvarande åtgärder vidtagits, skall posterna

läggas till de överförda tillgångarna när den skattepliktiga inkomsten beräknas. Till tillgångarna läggs också en sådan förlust för det överlåtande bolaget som det övertagande bolaget har rätt att dra av från sina beskattningsbara inkomster.

Förlust som har uppkommit i samband med att samfund fusioneras är under vissa förutsättningar avdragbar utgift. Med förlust avses då det belopp med vilket den i beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften för aktier eller andelar i det överlåtande samfundet överstiger skillnaden mellan de tillgångar och skulder som överförs från det överlåtande samfundet. Vid beräkningen av tillgångarna används såsom egendomens värde den del av anskaffningsutgiften som inte dragits av vid beskattningen, dock så att såsom värde av fastigheter och värdepapper som hör till anläggningstillgångarna används de sannolika överlåtelsepriserna. När den avdragbara förlust som uppkommer i samband med en fusion bestäms görs dessutom samma korrigeringar som när vinsten beräknas.

##### 1.1.2. Överföring av affärsverksamhet

I 52 a § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (661/89) ingår ett specialstadgande som bestämmer det lägsta överföringsvärde som godkänns vid beskattningen när ett samfund som bedriver näringsverksamhet sätter in en del av av sin verksamhet som apportegendom eller annars överlåter den till ett dottersamfund som har bildats för att fortsätta den överförda verksamheten. Som skattepliktigt överlåtelsepris för egendomen betraktas den ursprungliga anskaffningsutgiften för finansierings-, omsättnings- och investeringstillgångarna eller ett lägre, sannolikt överlåtelsepris och såsom överlåtelsepris för anläggningstillgångarna den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften. Har vid överlåtelsen använts överlåtelsepriser som är högre än de nämnda värdena, räknas det använda överlåtelsepriset som skattepliktig inkomst. Med stöd av stadgandet har det alltså varit möjligt att utan direkta skattepåföljder överföra t.ex. en fastighet som ansluter sig till den överförda verksamheten, om det vid beskattningen oavskrivna beloppet har använts som apportvärde eller annat överlåtelsepris. Sam-

ma värde som har räknats som skattepliktigt överlåtelsepris för det överlåtande samfundet betraktas också som avdragbar anskaffningsutgift vid beskattningen av det övertagande samfundet. Stadgandet gäller också situationer där alla eller flera samfund bildar ett nytt samfund för att fortsätta verksamhet som överförs från dem.

Specialregleringen gäller endast situationer där en del av ett samfunds affärsverksamhet överförs för att bedrivs av ett annat samfund. Stadgandet har dock tolkats så att i vissa fall har överlåtelsen av t.o.m. enbart en enskild fastighet ansetts uppfylla villkoren i lagrummet. Stadgandena om överföring av affärsverksamhet har inte i lagen uttryckligen begränsats till att gälla endast inhemska verksamhetsöverlåtelser. I rättspraxis har stadgandet också tolkats så att det är tillämpligt även när tillgångar överförs till en annan stat.

Specialstadganden gällande överföringar av affärsverksamhet ingår också i lagen angående stämpelskatt (662/43) och speciallagarna gällande investeringar inom utvecklingsområdena. Har såsom apportegendom till det samfund som har bildats för att fortsätta verksamheten överlåtits en fastighet, en arrendetomt jämte byggnader eller värdepapper, som hör till den överlåtna verksamheten, har samfundet rätt att återfå den stämpelskatt som det har betalat för överlåtelsen. Ett samfund som fått en överföring har också under vissa förutsättningar rätt att på grundval av en investering som dess modersamfund ursprungligen gjort inom utvecklingsområdet dra av skattelättnadsavskrivningar på samma sätt som modersamfundet skulle ha fått dra av dem.

### 1.1.3. Fission och aktiebyte

Den finska skattelagstiftningen innehåller inga sådana specialstadganden om fission av samfund enligt vilka det överlåtande samfundet skulle upplösas och överlåta sina tillgångar och skulder till ett annat samfund. Det överlåtande samfundet skulle vid beskattningen betraktas som upplöst och som dess skattepliktiga inkomst skulle betraktas ett belopp som motsvarar det sannolika överlåtelsepriset för egendomen. Aktieägarna skulle anses erhålla en utdelning som vid beskattningen värderas enligt gängse värde.

Den gällande skattelagstiftningen har inte heller några specialstadganden om aktiebyte.

Som överlåtelsepris för aktierna skulle betraktas det gängse värdet av de aktier som mottagits vid bytet. Enligt inkomstskattelagen (1535/92) skulle stadgandena om beskattning av överlåtelsevinst tillämpas på beskattningen av de skattskyldiga aktieägarna.

## 1.2. Europeiska gemenskapernas råds direktiv gällande omstruktureringar av företag

### 1.2.1. Allmänt

Medlemsskapet i Europeiska unionen förpliktar Finland att genomföra direktivet om ett gemensamt beskattningssystem för fission, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (90/434/EEG). Syftet med direktivet är att undanröja skattemässiga hinder för omstruktureringar av företagsverksamhet inom Europeiska unionens område dock utan att äventyra medlemsstaterna skattemässiga intressen. Undanröjandet av de skattemässiga hindren förväntas förbättra företagets konkurrenskraft och konkurrensförhållanden samt produktivitet. Strävan är att nå målet så att omstruktureringar som uppfyller vissa villkor kan genomföras utan att de medför direkta skattepåföljder för de samfund som omstruktureras eller deras delägare. En förutsättning är dock att anskaffningsutgifterna för tillgångarna och andra överförda utgifter avdras vid beskattningen av det övertagande samfundet på samma sätt som de skulle ha avdragits vid beskattningen av det samfund som överlåter tillgångarna. Beskattningen uppskjuts alltså till den tidpunkt då följande överlåtelse av egendom efter omstruktureringen äger rum.

Direktivet gäller omstruktureringar av företag där samfund som har hemort i två eller flera av Europeiska unionens medlemsstater är involverade. De samfundstyper som bestämmelserna tillämpas på finns uppräknade särskilt för varje medlemsstat i bilagan till direktivet. En allmän förutsättning för tillämpningen av direktivet är vidare att samfundet skall vara skyldigt att betala samfundsskatt enligt medlemsstatens lagstiftning utan att det har möjlighet att välja den skattesats som tillämpas vid beskattningen eller att det skulle vara undantaget från skatt.

Betydelsen av den skattereglering som direktivet förutsätter inskränks betydligt av det

faktum att man inom Europeiska unionen ännu inte har nått samförstånd om de bolagsrättsliga direktivbestämmelserna om fusioner och fissioner som överskrider medlemsstaternas gränser. Gränsöverskridande fusioner och fissioner är inte möjliga med stöd av Finlands och inte heller de andra unionsmedlemsländernas bolagsrättsliga bestämmelser. Sådana överföringar av tillgångar och aktiebyten som avses i direktivet är däremot möjliga utan någon särskild lagstiftning.

### 1.2.2. Fusion

Direktivet gäller fusioner där ett eller flera bolag fusioneras med ett annat befintligt bolag, som ger egna aktier som vederlag, och fusioner där två eller flera bolag fusioneras med ett nytt bolag som bildats för detta ändamål. Den tredje fusionstypen är s.k. dotterbolagsfusion, där ett bolag fusioneras med ett sådant bolag som innehar dess aktier. En förutsättning för erhållande av de skatteförmåner som avses i direktivet är att som fusionsvederlag används aktier som emitteras av det övertagande bolaget. Utöver aktier kan som fusionsvederlag användas pengar, vars belopp dock inte får överstiga 10 % av det nominella värdet av de aktier som erhålls som vederlag.

Vid fusioner iaktas kontinuitetsprincipen vid beskattningen av såväl bolagen som aktieägarna. På beskattningen av bolaget tillämpas inte de skattepåföljder som ansluter sig till upplösning, trots att det överlåtande bolaget upphör att vara en juridisk person. Det överlåtande bolaget beskattas således inte för en orealiserad värdestegring i anslutning till dess tillgångar, och avskrivningar som överstiger den ekonomiska förslitningen eller reserver i beskattningen räknas inte som skattepliktig inkomst. Vid beskattningen av det övertagande bolaget avdras överförda anskaffningsutgifter och andra utgifter på samma sätt som de skulle ha avdragits vid beskattningen av det överlåtande bolaget.

Vid beskattningen av aktieägarna betraktas inte utbyte av det överlåtande bolagets aktier mot aktier i det övertagande bolaget som en överlåtelse som utlöser beskattning av överlåtelsevinst. Kontant fusionsvederlag är däremot skattepliktig inkomst. Som anskaffningsutgift för aktier som mottagits i samband med en fusion betraktas ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften för de över-

låna aktierna. Enligt direktivet skall fusionsvinst i regel vara skattefri. Medlemsstaterna har dock rätt att beskatta fusionsvinst, om det övertagande bolagets andel av det överlåtande bolaget inte överstiger 25 %.

Vid en gränsöverskridande fusion förutsätter direktivet att tillgångarna överförs till ett fast driftställe som det övertagande bolaget bildar i det överlåtande bolagets hemstat och att tillgångarna knyts till verksamheten vid detta fasta driftställe. Härigenom försöker man tillgodose beskattningsrätten för det överlåtande bolagets hemstat när dessa tillgångar senare överlåts vidare.

### 1.2.3. Fission

Fission definieras i direktivet som ett förfarande varigenom ett bolag upplöses utan likvidation och dess tillgångar och skulder överförs till två eller flera bolag. De övertagande bolagen är antingen nya eller redan befintliga bolag. Fission är det däremot inte fråga om i situationer då en del av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder överförs till ett annat bolag och det överlåtande bolaget fortsätter sin verksamhet. I det förfarande som avses i direktivet upphör det överlåtande bolaget att vara en självständig juridisk person. Enligt direktivet tillåts vid en fission en kontant betalning som inte överstiger 10 %, samt förutsätts att medlen knyts till ett fast driftställe som inrättas i det överlåtande bolagets hemland. Aktier som ägs av aktieägarna i det överlåtande bolaget byts till följd av omorganisering till aktier i de övertagande bolagen.

Det överlåtande bolaget behöver inte överföra en lika stor del av sina tillgångar och skulder till varje övertagande bolag. Detta får emellertid inte leda till att tillgångarna överförs till ett och skulderna till ett annat bolag. Direktivet förutsätter dessutom uttryckligen att aktieägarna i det överlåtande bolaget i proportion till sina tidigare aktieinnehav skall få aktier som emitteras av de övertagande bolagen. Bestämmelsen har ansetts betyda att varje aktieägare skall få aktier i varje övertagande bolag i samma proportion som de äger aktier i det överlåtande bolaget.

Skatteregleringen i samband med fissioner har effekter som motsvarar skattepåföljderna vid fusioner. Direktivet förutsätter att kontinuitetsprincipen följs vid beskattningen av såväl bolagen som aktieägarna.

### 1.2.4. Överföring av affärsverksamhet

Direktivet definierar verksamhetsöverlåtelse som en transaktion varigenom ett bolag överför alla eller en eller flera av sina verksamhetsgrenar (branch of activity) till ett annat bolag i utbyte mot aktier som detta bolag emitterar. I den svenska översättningen av direktivet kallas arrangemanget överföring av tillgångar. Till följd av omstruktureringen blir det bolag som överlåter egendom aktieägare i det övertagande bolaget.

Föremålet för överföringen skall vara en självständig verksamhetsgren. Enligt direktivet avses härmed alla tillgångar och skulder i en del av ett bolag som från organisatorisk synpunkt utgör en oberoende verksamhet, dvs. en enhet som kan fungera på egen hand.

Direktivet förutsätter att huvudsakligen samma beskattningsprinciper iakttas vid verksamhetsöverlåtelser som vid fusioner och fissioner.

### 1.2.5. Aktiebyte

Med utbyte av aktier avses i direktivet en företagsaffär där ett bolag förvärvar ett sådant antal aktier i ett annat bolag att de medför röstmajoritet i det bolaget. Aktieägarna i det bolag som är föremål för förvärvet får vid bytet i gengäld aktier som det övertagande bolaget riktar till dem. Som kontantvederlag får användas högst 10 % av det nominella värdet av de aktier som emitteras.

Direktivet gäller fall där det bolag som förvärvar bestämmanderätten och det förvärvade bolaget finns i olika medlemsstater. Bolagen måste uppfylla de allmänna villkoren för tillämpning av direktivet i fråga om såväl bolagsformen, hemorten som den tillämpade skattesatsen. I direktivet uppställs däremot inga villkor med avseende på de aktieägare som deltar i bytet. Delaktiga av skatteförmånen kan således bli såväl fysiska personer som bolag och andra juridiska personer.

Aktiebyten torde i praktiken vara den viktigaste av de gränsöverskridande omstruktureringar av företag som direktivet reglerar åtminstone så länge som gränsöverskridande fusioner och fissioner inte är bolagsrättsligt genomförbara. Direktivet förutsätter att ett aktiebyte inte betraktas som en överlåtelse

vid beskattningen, utan beskattningen uppskjuts till den tidpunkt då de aktier som erhållits vid bytet överläts vidare.

### 1.2.6. Kringgående av skatt

Avsikten med alla de förmåner som avses i direktivet är att säkerställa att beskattningen inte hindrar företagsekonomiskt motiverade omstruktureringar. Enligt artikel 11 i direktivet får en medlemsstat vägra att bevilja eller återkalla en redan beviljad förmån om det är uppenbart att det enda eller huvudsakliga syftet med fusionen, fissionen, verksamhetsöverlåtelsen eller aktiebytet är skatteflykt eller skatteundandragande. Ett tecken på skatteflykt är att det inte kan påvisas att transaktionen skulle ha genomförts av godtagbara kommersiella skäl, t.ex. omstrukturering eller rationalisering av verksamheten.

## 2. Bedömning av nuläget och föreslagna ändringar

### 2.1. Allmänt

I den finska lagstiftningen ingår inte för närvarande alla de skatteförmåner som direktivet förutsätter. Lagstiftningen saknar stadganden om sådana internationella fusioner, fissioner och aktiebyten som avses i direktivet. Det gällande reglerna om överföring av affärsverksamhet överensstämmer inte heller med verksamhetsöverlåtelser sådana de definieras i direktivet. Regeringspropositionen omfattar lagförslag genom vilka de skatteförmåner som direktivet förutsätter kan genomföras i finsk lagstiftning.

Direktivet gäller inte omstruktureringar där parterna är enbart sådana bolag som har hemort i Finland. Det typiska är att de av Europeiska unionens medlemsländer som har genomfört direktivets bestämmelser samtidigt har låtit motsvarande skatteförmåner gälla även omstruktureringar inom landet. Av denna anledning har den skattemässiga behandlingen av de omstruktureringar som avses i direktivet förenhetligats i olika medlemsländer. I propositionen har utgångspunkten varit att man även vid omstruktureringar inom Finland tillåter samma skatteförmåner som direktivet förutsätter att skall ges vid gränsöverskridande omstruktureringar. Om internationella omstruktureringar skulle vara förknippade med såda-

na skatteförmåner som inte tillåts vid omstruktureringar inom landet, kunde det uppstå en lockelse att använda utländska bolag för omstruktureringar som egentligen är helt inhemska.

Direktivets utgångspunkt är att de gränsöverskridande omstruktureringar som avses där inte skall behandlas strängare i beskattningen än omstruktureringar inom ett medlemsland. Denna princip har iakttagits i regeringens proposition. Förslagen innehåller inga sådana skatteförmåner i samband med inhemska omstruktureringar som inte skulle beviljas även vid internationella omstruktureringar.

Den centrala utgångspunkten i direktivet är att när det ålägger medlemsstaterna att bevilja skatteförmåner i samband med de definierade omstruktureringarna försöker det samtidigt trygga eller åtminstone ge medlemsstaterna en möjlighet att trygga sina nationella skatteintressen. Sådana sätt att trygga de nationella intressena är t.ex. kravet på att tillgångar som överförs skall bli kvar vid ett fast driftställe som det övertagande bolaget bildar i det överlåtande bolagets hemland och möjligheten att i vissa situationer beskatta det utländska fasta driftställets inkomst när tillgångarna flyttas utanför Finlands beskattningsrätt. Medlemsstaternas beskattningsrätt tryggas också genom rätten att låta bli att bevilja eller rätten återkalla skatteförmåner när det uppenbara syftet med omstruktureringen har varit skatteflykt eller skatteundandragande. Det föreslås att dylika, enligt direktivet tillåtna stadganden som tryggar Finlands beskattningsrätt fogas till lagen.

## 2.2. Fusion

De gällande stadgandena i Finland om beskattning i samband med fusioner har i rätt stor utsträckning samma skatteeffekter som direktivets bestämmelser. I enlighet med direktivets krav föreslås att stadgandena utsträcks till att gälla även sådana fusioner där ett bolag i en annan av Europeiska unionens medlemsstater är part. En förutsättning för att skattestadgandena skall tillämpas är då, i det fall det överlåtande bolaget är ett finskt bolag, att tillgångarna blir kvar vid ett fast driftställe som det övertagande bolaget har i Finland och faktiskt knyts till den verksamhet som det bedriver.

Den finska skattelagstiftningen har inte hittills begränsat kontantvederlagets belopp vid tillämpningen av fusionsstadgandena. Till denna del föreslås att lagstiftningen ses över så att kontantvederlaget i enlighet med direktivet begränsas till högst 10 % av det nominella värdet av de aktier som erhålls som fusionsvederlag.

De viktigaste ändringsbehoven i samband med fusioner gäller den skattemässiga behandlingen av den vinst eller förlust som uppstår i samband med en fusion. Skatteplikten för fusionsvinst är i Finland mera omfattande än vad direktivet tillåter. Direktivets utgångspunkt är att fusionsvinster skall vara skattefria, men det tillåter beskattning om det övertagande bolagets ägarandel i det överlåtande bolaget inte överstiger 25 %.

I direktivet sägs ingenting om avdrag för fusionsförlust i beskattningen. Det neutralitetskrav som finns i bakgrunden till harmoniseringskraven stöder dock ett sådant synsätt att fusionsresultatet inte får ha några som helst skattepåföljder. Ett fusionsresultat, oberoende om det uppvisar vinst eller förlust, inverkar i allmänhet inte på beskattningen i Europeiska unionens medlemsländer. Om möjligheten att dra av fusionsförluster skulle bibehållas, borde Finland tillåta motsvarande avdrag även när det överlåtande bolaget är ett bolag i någon annan av Europeiska unionens medlemsstater.

Begreppen fusionsvinst och -förlust är i någon mån vilseledande eftersom fusionens karaktär av universalsuccession leder till att inkomsten eller utgiften i regel inte realiseras. En fusionsförlust är i allmänhet till sin natur ingen företagsekonomisk förlust, utan en slags korrektionspost till följd av att bokföringarna sammanställs. En vid beskattningen avdragbar fusionsförlust till centrala delar bestå av skatteförmåner som bolaget utnyttjar, t.ex. överavskrivningar och reserver. Även målet för 1993 års skattereform, en utvidgning av skattebasen som motvikt till låg skattesats, talar för ett slopande av möjligheten att dra av fusionsförluster. Avdraget för fusionsförluster kan under nuvarande omständigheter ses som en uttrycklig skatteförmån som uppmuntrar till fusioner. Därför föreslås att möjligheten att dra av fusionsförluster i beskattningen slopas, och att fusionsvinster på motsvarande sätt inte heller skall vara skattepliktiga.



### 2.3. Fission

Finsk lagstiftning har för närvarande inga stadganden om fission. Lagen om aktiebolag skall dock ändras så att till lagen fogas regler om fission av aktiebolag. Stadgandena i lagen om aktiebolag (734/78) skall gälla enbart sådana aktiebolag som har hemort i Finland. Enligt förslaget kan bolagsrättsliga fissioner under vissa förutsättningar genomföras utan direkta skattepåföljder.

Det föreslås att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras så att fission definieras på samma sätt i lagen som i direktivet. Vid fissioner skall kontinuitetsprincipen iakttas vid beskattningen av både bolaget och aktieägarna på samma sätt som vid fusioner. Att den reglering som gäller gränsöverskridande fissioner utsträcks till att omfatta fissioner inom landet undanröjer de skattemässiga hindren för framtida rent inhemska fissioner när de genomförs på det sätt som avses i direktivet.

Trots att fission innebär universalsuccession på samma sätt som fusion, är fissioner dock förknippade med vissa specialfrågor som inte förekommer i samband med fusioner. I skatteregleringen gällande fissioner måste man avgöra bl.a. hur de reserver som det överlåtande bolaget har dragit av skall fördelas mellan de övertagande bolagen och hur anskaffningsutgifterna för de övertagande bolagens aktier skall bestämmas. Reserver som riktar sig till en viss verksamhet eller vissa tillgångar föreslås bli överförda till det övertagande bolag till vilket denna verksamhet eller dessa tillgångar överförs vid fissionen. Sådana reserver som inte klart hör samman med verksamhet som överförs till ett visst övertagande bolag föreslås bli överförda till de övertagande bolagen i proportion till den nettoförmögenhet som överförs till dem.

När anskaffningsutgiften för ett överlåtande bolags aktier fördelas som anskaffningsutgift på de övertagande bolagen skall som fördelningsgrund i princip användas de gängse värdena av de övertagande bolagens aktier. Eftersom det emellertid rätt ofta är problematiskt att bestämma gängse värden föreslås som primär fördelningsgrund de nettotillgångar som överförs till de övertagande bolagen. Avvikelse från denna fördelningsgrund kan emellertid göras om det är uppenbart att en fördelning enligt förhållandet mellan nettotillgångarna väsentligt

skulle avvika från en fördelningsgrund som följer de gängse värdena.

Aven förluster som inte dragits av vid beskattningen av det överlåtande bolaget föreslås bli överförda till de övertagande bolagen i förhållande till de nettoförmögenheter som överförs till dem. Samma fördelningsgrund används vid fördelningen av skatteöverskott och oanvända gottgörelser för bolagsskatt. På grund av ägarbytena föreslås att samma principer som vid fusion av samfund tillämpas på de övertagande bolagens rätt att dra av det överlåtande bolagets förlust i sin beskattning, att använda det överlåtande bolagets oanvända skatteöverskott och att dra av det överlåtande bolagets oanvända gottgörelser för bolagsskatt.

Eftersom fissionen är en form av universalsuccession skall fissionsavtalet inte betraktas som en sådan överlåtelsehandling beträffande äganderätt till fastighet eller överlåtelse av arrendetomt i stad med därtill hörande byggnader, för vilken handling skall betalas stämpelskatt. Värdepapper som överförs i samband med fissionen skall inte heller anses vara överlåtna på det sätt som avses i lagen angående stämpelskatt. I fråga om stämpelbeskattningen vid fusion är motsvarande tolkning redan vedertagen, och därför föreslås inte nu att några uttryckliga stadganden om stämpelbeskattningen vid fission intas i lagen angående stämpelskatt.

### 2.4. Överföring av affärsverksamhet

Överföringar av tillgångar enligt direktivets definition påminner mycket om det förfarande som nu avses i 52 a § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. I direktivet förutsätts emellertid att överlåtelseobjektet alltid är en självständig verksamhetshelhet och att överföringen av tillgångar sker enligt i beskattningen oavskrivna värden. Det föreslås att krav som gäller dessa förutsättningar fogas till lagstiftningen.

Å andra sidan är direktivets definition lindrigare än villkoren i 52 a § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet så till vida att det inte förutsätts att det samfund som överlåter tillgångarna skall fortsätta att aktivt bedriva affärsverksamhet. Verksamheten kan också överföras till ett redan befintligt bolag mot aktier i detta bolag. Det föreslås att skattestadgandena gällande verksamhetsöverlåtelser ändras i överensstämmelse med direktivet. Som anskaffningspris

för aktierna betraktas i enlighet med kontinuitetsprincipen de värden av de överförda tillgångarna som inte dragits av vid beskattningen, minskade med de överförda skulderna och förpliktelserna.

Om det övertagande bolaget hör hemma i en annan medlemsstat bildas till följd av arrangemanget ett fast driftställe i Finland då den verksamhet som överförs finns i Finland. I praktiken skulle det uppenbart vara vanligare att en verksamhetsgren som ett finskt bolag redan har utomlands, ett fast driftställe, ändras till ett dotterbolag i placeringsstaten. Då ett finskt bolags tillgångar utomlands blir ett utländskt bolags tillgångar, omfattas tillgångarna inte längre av Finlands beskattningsrätt. Denna situation kräver specialreglering för att Finlands beskattningsrätt skall tryggas även under dessa omständigheter.

## 2.5. Aktiebyte

Finsk skattelagstiftning har inga specialstadganden om aktiebyten på det sätt som avses i direktivet. Det föreslås att det hinder för direkta skattepåföljder som direktivet kräver genomförs i finsk lagstiftning så att ett sådant byte inte betraktas som överlåtelse vid beskattningen. I enlighet med kontinuitetsprincipen betraktas som anskaffningsutgift för de nya aktierna anskaffningsutgiften för de aktier som överläts vid bytet.

För att den vinst som uppkommer inte slutgiltigt skall hamna utanför Finlands beskattningsrätt, skall det obeskattade beloppet i vissa fall räknas som inkomst för en skattskyldig som erhållit nya aktier, om han flyttar från Finland.

## 2.6. Kringgående av skatt

Finland har för närvarande inga sådana regler om skatteflykt som avses i direktivet. Med stadgandet gällande skatteflykt i 56 § (74/87) beskattningslagen har man i praktiken sällan kunnat ingripa i uppenbara fall av skatteflykt då erhållandet av en skatteförmån i lagen är knutet till det tillvägagångssätt som används vid omstruktureringen. Syftet med lagstiftningen har hamnat i bakgrunden vid tolkningen. Man har t.ex. inte ansett det vara möjligt att förvägra skatteförmåner i samband med fusioner när fusionsförfarande har använts vid en omstrukturering, trots att fusionen uppenbart saknar företagsekono-

miskt motiv. Endast i anslutning till bestämmandet av fusionsvinst och -förlust som inverkar på beskattningen har det intagits ett uttryckligt stadgande som förhindrar skatteflykt i 52 § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

Transaktioner vars enda eller huvudsakliga syfte är undandragande från skatt strider mot direktivets mål. En medlemsstat kan också i efterhand återkalla skattelättnader som den redan beviljat, om information om att transaktionen anknutits till arrangemang för skatteundandragande blir tillgänglig först vid en senare tidpunkt. Omstruktureringar kan bestå av en serie åtgärder och den slutliga konstellationen kan skönjas först efter flera år.

För erhållande av de skatteförmåner som avses i direktivet är det i Europeiska unionens andra medlemsstater rätt vanligt att man har ställt som krav att omstruktureringen skall vara motiverad av företagsekonomiska skäl. I flera medlemsländer förutsätts att skattemyndighetens tillstånd skall inhämtas för omstruktureringen. Det är också vanligt att som villkor för en skatteförmån har satts en viss minimitid inom vilken de aktier som erhållits vid omstruktureringen inte får överlåtas vidare.

Denna proposition innehåller många nya stadganden om omstrukturering med vilkas hjälp beskattningen kan uppskjutas till en senare tidpunkt. Eftersom fältet av omstruktureringar som tillåter skatteförmåner växer ytterligare när internationella omstruktureringar blir möjliga, föreslås i propositionen att ett uttryckligt stadgande om skatteflykt i samband med omstruktureringar intas i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

## 3. Propositionens verkningar

De föreslagna omstruktureringarnas ekonomiska verkningar kan inte uppskattas exakt. Skattestadgandena gällande fission och aktiebyte är helt nya och det är ännu inte känt i vilken omfattning de kommer att utnyttjas. Speciellt när det föreslagna stadgandet om aktiebyte träder i kraft kan det i vissa fall medföra t.o.m. betydande uppskov med beskattningen av överlåtelsevinst.

De skattepliktiga fusionsvinsterna uppgick enligt skattestyrelsens näringsstatistik till sammanlagt 88,3 milj. mk 1993. Enligt skattestyrelsens preliminära uppgifter uppgick fusionsvinsterna skatteåret 1994 till

219,5 milj. mk. Enligt samma statistik uppgick de avdragbara fusionsförlusterna 1993 till 1563,0 milj. mk. Enligt de preliminära uppgifterna uppgick de avdragbara fusionsförlusternas belopp till 2308,1 milj. mk skatteåret 1994. Det är uppenbart att en orsak till de stora fusionsförlusterna under senare år är att man redan under flera års tid har kunnat förutsäga att möjligheten att avdra

fusionsförluster skulle slopas.

#### 4. Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts som tjänsteuppdrag vid finansministeriet. I samband med beredningen har bl.a. skattestyrelsen, Industrins och Arbetsgivarnas Centralförbund rf och Centralhandelskammaren hörts.

### DETALJMOTIVERING

#### 1. Lagförslagen

##### 1.1. Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

52 §. I 1 mom. stadgas om tillämpningsområdet för stadgandena om fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelse och aktiebyten när omstruktureringsarna berör inhemska företag. Stadgandena om fusioner och fissioner tillämpas förutom på aktiebolag även på andra samfund som kan fusioneras eller fissioneras enligt den samfundslagstiftning som tillämpas på dem. Stadgandena om verksamhetsöverlåtelse tillämpas på alla inhemska samfund. Stadgandena om aktiebyten tillämpas när ett inhemskt aktiebolag förvärvar bestämmanderätt i ett annat inhemskt aktiebolag. Enligt vedertagen tolkning anses ett samfund vara inhemskt om det är registrerat i Finland.

Stadgandena om fusioner tillämpas förutom på samfund även vid beskattningen av sådana inhemska näringsammanslutningar som enligt lagstiftningen om dem kan fusioneras. Reglerna om fusioner gäller sålunda fortfarande öppna bolag och kommanditbolag.

I 2 mom. föreslås bli stadgat när stadgandena om fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelse och aktiebyten kan tillämpas på omstruktureringar där samfund i andra av Europeiska unionens medlemsstater är involverade. Förutsättningen är att samfundet har hemort i en medlemsstat, att det beskattas enligt en skattesats för samfund och att det är en sådan typ av samfund som hör till direktivets tillämpningsområde. De samfund på vilka direktivet tillämpas finns uppräknade särskilt för varje medlemsland i bilagan till direktivet. Definitionen motsvarar de villkor som i artikel 3.a-3.c ställts för till-

Lämpningen av direktivet.

52 a §. I 1 mom. definieras de fusioner som hör till skatteregleringens tillämpningsområde. Med fusion avses fusion av två eller flera bolag så att antingen

1) det övertagande bolaget och ett eller flera överlåtande bolag fusioneras (*absorptionsfusion*), eller

2) två eller flera bolag fusioneras genom att tillsammans bilda ett övertagande bolag (*kombinationsfusion*).

Stadgandena gäller också dotterbolagsfusioner, varmed avses en absorptionsfusion där det övertagande bolaget äger alla aktier i det överlåtande bolaget.

Utöver aktier kan som vederlag ges endast pengar, däremot inte annan egendom. Härvid undviker man problem i anslutning till värdering av egendomen. Penningvederlaget är begränsat till 10 % av det nominella värdet av de aktier som ges som vederlag. De uppställda villkoren överensstämmer med direktivets krav gällande fusionsvederlag. Om aktierna saknar nominellt värde, som fallet kan vara i vissa av Europeiska unionens medlemsstater, eller det är fråga om någon annan samfundstyp än aktiebolag, förutsätts att kontantvederlaget begränsas till 10 % av den andel av bolagets inbetalade aktiekapital eller av annat motsvarande kapital som motsvarar de aktier eller andelar som erhålls som vederlag. Detta har tolkats motsvara direktivets krav gällande aktiernas "bokföringsmässiga parivärde".

Det är inte helt klart om man i direktivet har haft för avsikt att begränsa kontantvederlaget till 10 % av aktiernas sammanlagda nominella värde eller om kravet gäller de enskilda delägarna. Om kravet gäller endast aktieägarna som helhet, kan en enskild aktieägares kontantandel överstiga 10 %. Denna tolkning tillåter också att aktier som innehålls av minoritetsdelägare inlöses i sam-

band med en fusion. Enligt förslaget skall det vara tillräckligt att det kontantvederlag som används i samband med en fusion som helhet inte överstiger 10 % av det sammanlagda nominella värdet av de aktier som erhålls som vederlag.

Om en fusion inte uppfyller de villkor som stadgas i denna paragraf, tillämpas inte 52 b § på fusionen.

52 b §. I paragrafen föreslås stadganden om skattepåföljderna i samband med fusioner. En fusion skall vid beskattningen inte jämföras med upplösning av bolaget. Detta betyder att en orealiserad värdestegring för de tillgångar som överförs vid fusionen, överavskrivningar som dragits av vid beskattningen och reserver inte räknas som inkomst för det överlåtande bolaget. Vid beskattningen av det övertagande bolaget avdras de anskaffningsutgifter för egendom som överförs vid fusionen och andra överförda utgifter på samma sätt som det överlåtande bolaget skulle ha fått dra av dem.

En ändring jämfört med nuläget är de föreslagna stadganden om att fusionsdifferensen inte i något fall påverkar beskattningen. Att aktier i det överlåtande bolaget vid dotterbolagsfusioner byts ut mot nettotillgångar som överförs från det överlåtande bolaget skall således inte betraktas som en vinst- eller förlustrealiserande överlåtelse vid beskattningen. I lagförslaget har denna princip uttryckts i 1 mom., enligt vilket vinst som uppkommit vid en fusion inte är skattepliktig inkomst och förlust inte en avdragbar utgift.

I enlighet med den kontinuitetsprincip som iakttas vid fusion föreslås att en avskrivning som dras av från anskaffningsutgifterna för de anläggningstillgångar som överförs och från andra utgifter med lång verkningstid inte heller för det skatteår under vilket fusionen har ägt rum får överskrida det i lagen stadgade maximala avskrivningsbeloppet under skatteåret. För tydlighetens skull föreslås att till stadgandet fogas ett uttryckligt omnämnande av att även de korrigeringsposter som nämns i 5 a § skall räknas till det övertagande bolagets inkomst på samma sätt som de skulle ha lagts till det överlåtande bolagets inkomst.

Enligt förslaget skall ett stadgande om beskattningen av aktieägarna i det överlåtande bolaget tas in i 4 mom. Utbyte av det överlåtande bolagets aktier mot aktier i det övertagande bolaget skall inte betraktas som

överlåtelse vid beskattningen av aktieägarna och värdet av dessa aktier skall alltså inte räknas som skattepliktig inkomst. Som anskaffningsutgift för de aktier i det övertagande bolaget som erhållits vid fusionen räknas på motsvarande sätt ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften för det överlåtande bolagets aktier. En eventuell värdestegring för aktierna räknas sålunda som skattepliktig först när de aktier som erhållits vid fusionen överläts vidare. Till den del som pengar har erhållits som fusionsvederlag, betraktas fusionen som överlåtelse vid beskattningen av aktieägarna. Som anskaffningsutgift för de aktierna som har överlåtits betraktas då en motsvarande del av anskaffningsutgiften för det överlåtande bolagets aktier. Regleringen motsvarar till denna del de gällande stadgandena.

52 c §. I 1 mom. föreslås stadganden om de villkor som en fission skall uppfylla för att de föreslagna specialstadgandena skall tillämpas på den. Villkoren motsvarar de villkor som i direktivet ställs för fissioner. Till följd av fissionen upphör det överlåtande bolaget utan likvidationsförfarande att vara en självständig juridisk person och alla dess tillgångar och skulder samt andra förpliktelser överförs som universalsuccession till två eller flera övertagande bolag. Eftersom ett aktiebolag inte kan upphöra utan likvidationsförfarande på det sätt som föreslås i stadgandet innan lagen om aktiebolag har ändrats, kan stadgandet i praktiken tillämpas först när motsvarande bolagsrättsliga stadganden har trätt i kraft. Det övertagande bolaget eller de övertagande bolagen kan vara antingen befintliga bolag eller nya bolag. Aktieägarna i det överlåtande bolaget skall som fissionsvederlag få aktier i de övertagande bolagen i proportion till sina tidigare andelar. Kontantvederlaget skall vara begränsat till 10 % av det nominella värdet av de aktier som erhålls som vederlag.

I 2 mom. föreslås stadganden om skattepåföljder i samband med fissioner. Som bolagsrättsligt fenomen kan en fission som genomförs på det sätt som definieras i stadgandet karaktäriseras som en omvänd fusion enligt definitionen på fusion i 52 a §. Även skattepåföljderna i samband med fissioner är desamma som vid fusioner. Regleringen genomförs genom hänvisningar till samma lagrum som gäller fusioner, dock så att på grund av de särdrag som ansluter sig till

fissioner stadgas i 3 och 4 mom. särskilt om överföringen av reserver till övertagande bolag och om fastställandet av anskaffningsutgiften för aktierna i de övertagande bolagen.

I 3 mom. föreslås att sådana reserver i det överlåtande bolaget som klart hänför sig till en verksamhet som överförs till ett visst övertagande bolag överförs till detta övertagande bolag. Sådana reserver är t.ex. i beskattningen avdragna garantireserver som överförs till det övertagande bolag som övertar tillverkningen av de produkter som berättigar till bildandet av reserven. Även en nyanskaffningsreserv kan i vissa fall klart hänföra sig till en viss verksamhet. De allmänna reserverna i beskattningen, t.ex. övergångsreserver och investeringsreserver, fördelas mellan de övertagande bolagen i förhållande till den överförda nettotillgångarna. Övergångsreserver och investeringsreserver skall enligt gällande lagstiftning räknas som skattepliktig inkomst eller användas för att täcka anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar senast skatteåret 1997, då tillämpningsområdet för stadgandet om fördelningen av reserver avsevärt krymper.

Enligt 4 mom. bestäms den vid beskattningen avdragbara anskaffningsutgiften för aktierna i det övertagande bolaget i enlighet med kontinuitetsprincipen på grundval av anskaffningsutgiften för aktierna i det överlåtande bolaget. Som fördelningsgrund används den del av det överlåtande bolagets nettotillgångar som överförs till det övertagande bolaget, om inte denna fördelningsgrund kan anses avvika väsentligt från en fördelningsgrund som följer de gängse värdena. På kontantvederlag som eventuellt erhållits i samband med fissionen tillämpas i enlighet med hänvisningsstadgandet i 2 mom. samma principer som på kontantvederlag som erhållits i samband med en fusion.

52 d §. I 1 mom. föreslås en definition på verksamhetsöverlåtelse. Definitionen motsvarar sådan överföring av tillgångar som avses i direktivet. Arrangemanget benämns verksamhetsöverlåtelse, som bättre beskriver dess natur. För att villkoren för verksamhetsöverlåtelse skall uppfyllas, skall de överförda tillgångarna utgöra en egen verksamhetsgren. Med begreppet avses alla tillgångar och skulder och andra förpliktelser i samband med en del av verksamheten som från organisatorisk synpunkt utgör en ekono-

miska enhet som kan fungera självständigt. Till tillgångarna räknas förutom anläggningstillgångar och andra tillgångar som överförs dessutom överförda utgifter med lång verkningstid till den del de inte har avdragits vid beskattningen av det överlåtande bolaget.

En verksamhetsöverlåtelse kan för det första gå till så att det överlåtande bolagets hela affärsverksamhet överförs till ett nytt bolag som bildas för att fortsätta med verksamheten eller till ett redan befintligt bolag, varvid det överlåtande bolaget blir enbart ett holding-bolag. I praktiken torde en vanligare tillämpning av stadgandet dock vara att en eller flera verksamhetsgrenar överförs till ett annat bolag. Då blir en del av det överlåtande bolagets tillgångar, skulder och förpliktelser en del av det nybildade eller redan befintliga bolag som fortsätter med denna verksamhet. Det överlåtande bolaget får aktier i det övertagande bolaget som vederlag för de överlåtna tillgångarna.

Med stöd av stadgandet kan t.ex. ett företag som verkar inom flera branscher avskilja en eller flera branscher till ett eget bolag eller så kan bolagets verksamhet uppdelas t.ex. genom att produktionen och marknadsföringen särskiljs. Föremål för överföringen kan också vara t.ex. en fabriksanläggning varvid de tillgångar, skulder och andra förpliktelser som hör samman med denna verksamhet överförs. De skulder som hänför sig till den överförda affärsverksamheten kan inte avskiljas från de tillgångar som skulderna hänför sig till och skulder som inte hänför sig till den verksamhet det är fråga om kan inte heller överföras till det övertagande bolaget. En reserv som hänför sig till den överförda verksamheten kan närmast vara en garantireservering som bildats av det överlåtande bolaget. De övertagande bolagen skall fortsätta med den överförda delen av det överlåtande bolagets verksamhet.

Till skillnad från fusioner och fissioner skall vederlaget vid verksamhetsöverlåtelser bestå av enbart aktier i det övertagande bolaget. Att använda kontantvederlag är sålunda inte tillåtet.

I 2—4 mom. föreslås i motsvarighet till regleringen gällande fusioner och fissioner att kontinuitetsprincipen iakttas vid beskattningen av tillgångar som överförs vid en verksamhetsöverlåtelse och vid fastställandet av anskaffningsutgiften för de erhållna aktierna. En verksamhetsöverlåtelse har inga

direkta skattepåföljder för det överlåtande bolaget och avdragbar anskaffningsutgift för det övertagande bolaget blir ett belopp som motsvarar den del av anskaffningsutgiften som inte dragits av vid beskattningen av det överlåtande bolaget. En förutsättning är att tillgångarna också överförs i bokföringen med iakttagelse av kontinuitetsprincipen.

Eftersom en verksamhetsöverlåtelse inte innebär universalsuccession, uppnår det övertagande bolaget inte till andra delar det överlåtande bolagets beskattningsstatus. Sålunda överförs inte andra reserver från det överlåtande bolaget än de som nämns i 1 mom. och inte de förluster som fastställts för det till det bolag som förvärvat affärsverksamheten. Vid en verksamhetsöverlåtelse, till skillnad från en fission, kvarstår det överlåtande bolaget och är en självständig skattskyldig. Som anskaffningsutgift för de aktier som erhållits som vederlag betraktas skillnaden mellan det vid beskattningen oavdragna värdet av den överlåtna affärsverksamhetens tillgångar och de överförda skulderna och reserverna.

52 e §. I paragrafen föreslås stadganden om ytterligare villkor för tillämpningen av 52 a och 52 b §§ när det är fråga om en fusion där det övertagande bolaget är ett samfund som är hemmahörande i en annan av Europeiska unionens medlemsstater. Villkoret att de tillgångar som överförs från det överlåtande bolaget skall kvarstå vid ett fast driftställe som bildas i Finland och faktiskt anknytas till dess verksamhet är centralt med tanke på tryggheten av Finlands beskattningsrätt. Ett samfund anses ha ett fast driftställe i en medlemsstat om det har ett fast driftställe i medlemsstaten enligt förslaget till 13 a § inkomstskattelagen (RP 76/1995 rd.) och ett skatteavtal som ingåtts med staten i fråga.

Genom stadgandet säkerställs att en överföring av tillgångarna blir föremål för beskattning när tillgångarna överlåts vidare eller annars inte längre är knutna till det fasta driftställets verksamhet. Detsamma gäller ett överlåtande bolags reserver som har överförts till ett fast driftställe.

I 2 mom. stadgas för det första om skattepåföljderna för de tillgångar i ett överlåtande företag som i själva verket inte kommer att knytas till det fasta driftställe som bildas. För det andra stadgas om skattepåföljderna när tillgångarna ursprungligen har varit knutna till detta fasta driftställe men senare upp-

hör att vara knutna till det. Uppskovsförmånen gällande beskattningen skall inte beröra sådana tillgångar, utan i båda fallen räknas som tillgångarnas värde vid beskattningen deras sannolika överlåtelsepris. Reserver som anknyter till ett fast driftställe skall räknas som inkomst senast det skatteår då driftstället anses har upphört.

I 3 mom. stadgas om situationer där de tillgångar som har överförts vid en fusion, fission eller verksamhetsöverlåtelse har varit knutna till ett finskt bolags fasta driftställe i en annan av Europeiska unionens medlemsstater. Då tillgångar utomlands blir ett utländskt bolags tillgångar hamnar tillgångarna utanför Finlands beskattningsrätt. I dessa fall räknas de överförda tillgångarnas gängse värde liksom de reserver som tidigare vid beskattningen avdragits från det fasta driftställets inkomst som skattepliktig inkomst i Finland för det fasta driftstället det skatteår då omstruktureringen sker. Regleringen avviker således från huvudregeln i stadgandena i denna lag, dvs. att inkomst inte realiserar vid omstruktureringarna. Inkomsten beskattas emellertid inte i Finland i de fall då på sådan inkomst i Finland tillämpas en undantagandemetod enligt ett skatteavtal mellan driftställets placeringsstat och Finland.

Realiserad vinst beskattas vanligen inte i det fasta driftställets placeringsstat, eftersom detta skulle strida mot direktivet. I 3 mom. ingår i överensstämelse med direktivet ett stadgande om att från den skatt som i Finland skall betalas på den realiserade inkomsten avdras den skatt som i driftställets placeringsstat skulle ha betalats för samma inkomst, om direktivet inte hade förhindrat det. Det är fråga om samma typ av s.k. skattelättnadsbaserad gottgörelse som också förekommer i vissa skatteavtal. För tillämpningen av stadgandet skall uträknas det skatobelopp som man skulle ha blivit tvungen att betala i den främmande staten utan direktivets bestämmelser. När detta belopp har uträknats, tillämpas de allmänna stadgandena om gottgörelse för utländsk skatt. Förslag till nya sådana stadganden ingår i regeringens proposition 76/1995 rd.

52 f §. I 1 mom. föreslås stadganden om ett arrangemang där aktiebyte kan äga rum utan direkta skattepåföljder. Stadgandet gäller fall där ett aktiebolag förvärvar en sådan mängd aktier i ett annat bolag att de aktier det förvärvar antingen ensamma eller tillsammans med tidigare förvärvade aktier

medför en majoritet av röstetalet i det bolag som är föremål för förvärvet. Avgörande är det röstetal aktierna medför, inte deras antal. Om t.ex. ett bolag från tidigare äger 25 % av aktierna och röstetalet i ett annat bolag och nu ytterligare förvärvar en sådan mängd aktier som medför 26 % av röstetalet i det bolaget, betraktas som i paragrafen avsett aktiebyte den nu förvärvade andelen på 26 %. En förutsättning är dessutom att aktierna förvärvas genom att nya aktier som emitteras av det förvärvande bolaget används som vederlag. Liksom vid fusion och fission begränsas kontantvederlaget även vid aktiebyten till 10 % av det nominella värdet av de emitterade aktierna.

Enligt 2 mom. betraktas ett aktiebyte inte som överlåtelse vid beskattningen, utan beskattningen uppskjuts till den tidpunkt då de aktier som erhållits vid bytet senare överläts. På penningvederlag som erhålls vid bytet tillämpas samma principer som på kontantvederlag som erhålls vid fusioner och fissioner.

I 3 mom. stadgas om situationer där en skattskyldig som vid ett aktiebyte har fått nya aktier inom samma år eller de följande tre åren efter aktiebytet flyttar utomlands och bosätter sig i en annan stat än Finland. Inkomst som inte beskattats på grund av stadgandet om aktiebyte räknas då som inkomst under det skatteår då personen i fråga bosätter sig i den andra staten, eftersom inkomsten annars slutgiltigt skulle hamna utanför Finlands beskattningsrätt. Stadgandet tillämpas både i det fallet att personen i fråga blir begränsat skattskyldig och när personen förblir allmänt skattskyldig medan den andra avtalsstaten enligt ett skatteavtal blir hans bosättningsstat.

52 g §. I paragrafen föreslås ett stadgande som motsvarar direktivets bestämmelse om skatteflykt. Enligt stadgandet kan skatteförmåner i samband med omstruktureringar förvägras eller återkallas om det är uppenbart att det enda eller huvudsakliga syftet med arrangemanget har varit att kringgå eller undgå skatt. Ifall det inte kan påvisas att omstruktureringen skulle basera sig på ett enda företagsekonomiskt skäl av betydelse, vore det i strid med lagen att till åtgärderna anknyta en förmånlig skattemässig behandling som avviker från de centrala beskattningsprinciperna. Stadgandet gäller såväl inhemska som internationella omstruktureringar.

## 1.2. Inkomstskattelagen

28 §. Det föreslås att paragrafen ändras så att de nya skattereglerna om fusion och fission utsträcks till att omfatta även skattskyldiga som beskattas med stöd av inkomstskattelagen. Detta genomförs genom att det i stadgandet hänvisas till stadgandena om fusion och fission i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

45 §. Det föreslås att till 2 mom. fogas ett stadgande enligt vilket aktiebyten enligt 52 f § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet inte betraktas som överlåtelse. Som anskaffningsutgift och -tidpunkt för de aktier som erhållits vid bytet betraktas då anskaffningsutgiften och -tidpunkten för de överlåtna aktierna.

123 §. Det föreslås att till paragrafen fogas stadganden som gäller de övertagande samfundens rätt att dra av det överlåtande samfundets förluster. Enligt förslaget överförs det överlåtande samfundets förluster till de övertagande samfunden i proportion till de nettoförmögenheter som överförts till dem vid fissionen. Det övertagande samfundet får dra av det överlåtande samfundets förluster med samma begränsningar gällande innehavet som det övertagande samfundet får dra av det överlåtande samfundets förluster sedan samfunden fusionerats.

I det fallet att det överlåtande samfundets inkomst vid en fission har beskattats som inkomst från flera inkomstkällor än en, kan inkomstkällans förlust dock överföras till det övertagande samfund som fortsätter med den verksamheten. Om t.ex. ett överlåtande samfund med stöd av inkomstskattelagen har förluster som hänför sig till beskattningsbar inkomst av fastighet, överförs förlusterna till det övertagande samfund som övertar fastigheten.

## 1.3. Lagen om gottgörelse för bolagsskatt

5 a §. Det föreslås att till paragrafen fogas stadganden om hur det överlåtande samfundets oanvända gottgörelser överförs till de övertagande samfunden. Som fördelningsgrund används de vid fissionen överförda nettoförmögenheterna. Det övertagande samfundet har rätt att dra av det överlåtande samfundets oanvända gottgörelser med samma begränsningar gällande innehavet som gäller vid fusion av samfund. Det föreslås dessutom att paragrafen ändras i fråga om

ägarbyten så att stadgandet till denna del överensstämmer med stadgandet i 10 § gällande överföring av oanvända skatteöverskott.

10 §. Det föreslås att till paragrafen fogas stadganden om överföring av det överlåtande samfundets oanvända skatteöverskott till de övertagande samfunden vid en fission. Vid överföringen av skatteöverskott och i fråga om de övertagande samfundens möjlighet att använda överförda skatteöverskott iaktas samma principer som när oanvända gottgörelser överförs och dras av.

#### 1.4. Lagen om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet

6 §. Det föreslås att paragrafen ändras så att den tidigare hänvisningen till 52 a § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ersätts med en hänvisning till 52 d §, där det nu stadgas om verksamhetsöverlåtelser. I sak har stadgandet samma innehåll som tidigare, eftersom det tillåter att en skattelättnadsförmån överförs från moder-samfundet till dottersamfundet vid en verksamhetsöverlåtelse.

#### 1.5. Lagen om skattelättnader inom utvecklingsområdena

2 §. I 2 mom. föreslås samma justering som i 6 § lagen om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet.

#### 1.6. Lagen angående stämpelskatt

97 b §. I paragrafen föreslås en teknisk ändring så att där hänvisas till 52 d § lagen

om beskattning av inkomst av näringsverksamhet i stället för till 52 a §. Kravet på att överföringen skall ske i form av apportegendom slopas som onödigt. Till övriga delar förblir stadgandet som tidigare.

## 2. Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1996. Lagarna tillämpas första gången vid beskattningen för 1996.

Lagarna tillämpas på sådana fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och aktiebyten som har ägt rum efter ikraftträdandet. En fusion anses ha ägt rum när verkställigheten av fusionen har registrerats och en fission när verkställigheten av fissionen har registrerats. För genomförandet av det ovan nämnda direktivet föreslås dock att stadgandena gällande de omstruktureringar som avses i 52 § 2 mom. tillämpas redan vid beskattningen för 1995 på sådana fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och aktiebyten som har ägt rum den 1 januari 1995 eller därefter.

Som undantag från huvudregeln föreslås likväl att beskattningen skall iaktta kontinuitetsprincipen även då fusionsvederlaget har bestått av också annan egendom än pengar eller då kontantvederlagets belopp har överstigit den stadgade maximigränsen om 10 %, ifall verkställande av fusionsavtalet sökts hos domstol eller annan behörig myndighet före den tidpunkt regeringens proposition avlåtits. Under samma förutsättningar skall fusionsförluster fortfarande få avdras i fusioner som genomförs efter lagens ikraftträdande.

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

## 1.

### Lag

#### om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut ändras i lagen den 24 juni 1968 om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/68) 52 och 52 a §§, dessa lagrum sådana de lyder, 52 § ändrad genom lagar av den 14 juli 1989 och den 30 december 1992 (661/89 och 1539/92) och 52 a § i nämnda lag av den 14 juli 1989, samt fogas till lagen nya 52 b—52 g §§ som följer:

52 §  
Stadgandena i 52 a—52 g §§ tillämpas på

fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och aktiebyten som gäller finska aktiebolag.



Lagens 52 a—52 e och 52 g §§ tillämpas dessutom på fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse som gäller andra inhemska samfund som avses i 3 § inkomstskattelagen än aktiebolag. Vad som stadgas om aktiebolag, aktier, aktiekapital och aktieägare gäller då samfundet, andelarna i samfundet, det kapital som motsvarar aktiekapital och delägarna eller medlemmarna i samfundet. Stadgandena om fusion tillämpas dessutom på fusioner av inhemska näringsammanslutningar. Vad som stadgas om aktiebolag, aktier och aktieägare gäller då sammanslutningen, andelarna i sammanslutningen och delägarna i sammanslutningen.

Stadgandena i 52 a—52 g §§ tillämpas med nedan nämnda begränsningar även när fusionen, fissionen, verksamhetsöverlåtelsen eller aktiebytet gäller samfund, hemmahörande i två eller flera av Europeiska unionens medlemsstater, som avses i artikel 3.a i rådets direktiv om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (90/434/EEG) och som är skyldiga att betala samfundsskatt. Ett bolag anses vara hemmahörande i en medlemsstat om det enligt medlemsstatens lagstiftning har sin hemort i den staten och det inte enligt något avtal för undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan en medlemsstat i Europeiska unionen och en tredje stat anses vara hemmahörande utanför unionen.

#### 52 a §

Stadgandena om *fusion* i denna lag tillämpas på arrangemang där ett eller flera aktiebolag (överlåtande bolag) genom upplösning utan likvidationsförfarande överför alla sina tillgångar och skulder till ett annat aktiebolag (övertagande bolag) och där aktieägarna i det överlåtande bolaget som vederlag får nya aktier, som emitteras av det övertagande bolaget, i förhållande till de aktier de ägde. Som vederlag får också lämnas pengar, dock högst 10 procent av det sammanlagda nominella värdet av de aktier som lämnas som vederlag eller, om nominellt värde saknas, av den del av det inbetalade aktiekapitalet som motsvarar aktierna.

#### 52 b §

Ett överlåtande bolag anses inte upplösas vid beskattningen. Anskaffningsutgifter och andra avdragbara utgifter som inte dragits av

vid beskattningen av det överlåtande bolaget dras av vid beskattningen av det övertagande bolaget på samma sätt som de skulle ha dragits av vid beskattningen av det överlåtande bolaget. Vinst som uppkommit vid fusion av bolag är inte skattepliktig inkomst och förlust är inte en avdragbar utgift.

Det övertagande bolaget får vid beskattningen för det skatteår under vilket fusionen har ägt rum av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar som överlåtits vid fusion och andra utgifter med lång verkningstid som avskrivningar dra av högst ett belopp som motsvarar maximiavskrivningen under skatteåret minskat med det under skatteåret godtagbara beloppet av avskrivningar vid beskattningen av det överlåtande bolaget. Reserver som överförts i samband med fusionen och korrigeringposter enligt 5 a § som hänförs till de överförda tillgångarna räknas som skattepliktig inkomst på samma sätt som de skulle ha räknats som skattepliktig inkomst vid beskattningen av det överlåtande bolaget.

Det överlåtande och det övertagande bolaget behandlas som separata skattskyldiga till dess fusionen har trätt i kraft.

Vid beskattningen av aktieägarna i det överlåtande bolaget betraktas inte utbytet av aktier mot aktier i det övertagande bolaget som överlåtelse av aktier. Som anskaffningsutgift för aktier som erhållits som fusionsvederlag räknas ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften för aktier i det överlåtande bolaget. Till den del som pengar erhålls som fusionsvederlag betraktas fusionen som överlåtelse av aktier.

#### 52 c §

Stadgandena om *fission* i denna lag tillämpas på arrangemang där ett aktiebolag (överlåtande bolag) upplöses utan likvidationsförfarande så att dess tillgångar och skulder överförs till två eller flera aktiebolag (övertagande bolag) och så att aktieägarna i det överlåtande bolaget som vederlag får nya aktier, som emitteras av vart och ett av de övertagande bolagen, i förhållande till sina andelar. Som vederlag får också lämnas pengar, dock högst 10 procent av det nominella värdet av de andelar som lämnas som vederlag eller, om nominellt värde saknas, av den del av det inbetalade aktiekapitalet i bolaget som motsvarar aktierna.

Vid fission iaktas vad som i 52 b § stadgas om fusion. Vad som stadgas om över-

låtande bolag och deras aktieägare vid fusion tillämpas på överlåtande bolag och deras aktieägare vid fission och vad som stadgas om övertagande bolag och deras aktieägare tillämpas på övertagande bolag och deras aktieägare.

Reserver som dragits av vid beskattningen av det överlåtande bolaget och som hänför sig till en viss verksamhet överförs till det övertagande bolag som har övertagit den verksamhet som reserven hänför sig till. Övriga reserver överförs till de övertagande bolagen i samma proportion som det överlåtande bolagets nettoförmögenhet överförs till de övertagande bolagen. Med nettoförmögenhet avses bolagets i 27 § förmögenhetsskattelagen (1481/94) avsedda nettotillgångar vid fissionsögonblicket.

Som anskaffningsutgift för aktierna i det övertagande bolaget betraktas den del av anskaffningsutgiften för det överlåtande bolagets aktier som motsvarar den del av det överlåtande bolagets nettoförmögenhet som överförs till det övertagande bolaget. Om det dock är uppenbart att förhållandet mellan de nettoförmögenheter som överförs till de övertagande bolagen väsentligt avviker från förhållandet mellan det gängse värdet av dessa bolags aktier, används som fördelningsgrund för anskaffningsutgiften förhållandet mellan aktiernas gängse värde.

#### 52 d §

Med *verksamhetsöverlåtelse* avses ett arrangemang där ett aktiebolag (överlåtande bolag) överlåter de tillgångar som hör till antingen alla eller en eller flera verksamhetsgrenar, de skulder som hänför sig till de tillgångar som överförs och de reserver som hänför sig till den verksamhet som överförs till ett aktiebolag (övertagande bolag) som fortsätter den överförda verksamheten och som vederlag erhåller nya aktier som emitteras av det övertagande bolaget.

Vid beskattningen av det överlåtande bolaget räknas som skattepliktigt överlåtelsepris för den överlåtna egendomen den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften under förutsättning att överlåtelsen har skett enligt värden som inte har avskrivits i bokföringen.

Vid beskattningen av det övertagande bolaget räknas som avdragbar anskaffningsutgift för den överförda egendomen motsvarande belopp som enligt 2 mom. har räknats

som skattepliktigt överlåtelsepris för det överlåtande bolaget. I samband med verksamhetsöverlåtelsen överförda andra avdragbara utgifter än anskaffningsutgifter dras av i beskattningen av det övertagande bolaget på samma sätt som de skulle ha dragits av i beskattningen av det överlåtande bolaget. Korrigeringsposter enligt 5 a § som hänför sig till de överförda tillgångarna och reserver som hänför sig till den överförda verksamheten räknas som skattepliktig inkomst vid beskattningen av det övertagande bolaget på samma sätt som de skulle ha räknats som inkomst vid beskattningen av det överlåtande bolaget.

Vid beskattningen av aktier som erhållits som vederlag räknas som avdragbar anskaffningsutgift det belopp av de överförda tillgångarna som inte dragits av vid beskattningen, minskat med beloppet av de överförda skulderna och reserverna.

#### 52 e §

Vad som i 52 b—52 d §§ stadgas om beskattningen av det överlåtande bolaget vid fusion, fission eller verksamhetsöverlåtelse tillämpas även när det övertagande bolaget är ett bolag som är hemmahörande i en annan av Europeiska unionens medlemsstater, om de överförda tillgångarna faktiskt knyts till ett fast driftställe som det övertagande bolaget bildar i Finland.

Till den del som tillgångarna inte på det sätt som avses i 1 mom. faktiskt knyts till ett fast driftställe som bildas i Finland eller de upphör att vara faktiskt knutna till detta fasta driftställe räknas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som skattepliktig inkomst. De reserver som överförs till det fasta driftstället räknas som inkomst det skatteår då det fasta driftstället upphör om inte något annat stadgas i lag.

Om de överförda tillgångarna och skulderna är anknutna till ett fast driftställe som ett inhemskt samfund har i en annan av Europeiska unionens medlemsstater, räknas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris samt de reserver som vid beskattningen dragits av från det fasta driftställets inkomst som skattepliktig inkomst för det överlåtande bolaget. Från den skatt som i Finland skall betalas på denna inkomst avdras den skatt som utan bestämmelserna i det direktiv som nämns i 52 § skulle ha betalats för samma inkomst i den stat där det fasta driftstället är beläget.

## 52 f §

Med *aktiebyte* avses ett arrangemang där ett aktiebolag skaffar en sådan andel av aktierna i ett annat aktiebolag att de aktier det förstnämnda bolaget äger medför mera än hälften av det röstetal som alla aktier i det andra bolaget medför, och som vederlag till aktieägarna i det andra bolaget ger nya aktier som det emitterar. Som vederlag får också lämnas pengar, dock inte mera än 10 procent av det nominella värdet av de aktier som givits som vederlag eller, om nominellt värde saknas, av den del av det inbetalade aktiekapitalet som motsvarar aktierna.

Aktiebyte betraktas inte som överlåtelse vid beskattningen. Som anskaffningsutgift för de aktier som mottagits i bytet betraktas den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för de överlåtna aktierna. Till den del som pengar erhålls som vederlag betraktas bytet som överlåtelse av aktier.

Om en person som vid aktiebyte erhållit nya aktier enligt finsk lagstiftning eller ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning bosätter sig i någon annan stat än Finland innan tre år förflutit från utgången av det skatteår under vilket aktiebytet skett, räknas det belopp som utan stadgandet i 2 mom. skulle ha varit skattepliktigt inkomst som

inkomst under det skatteår då personen i fråga bosatte sig annanstans.

## 52 g §

Stadgandena i 52—52 f §§ tillämpas inte om det är uppenbart att det enda eller huvudsakliga ändamålet med arrangemangen har varit att kringå eller undgå skatt.

Denna lag träder i kraft den 199 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996 på fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och aktiebyten som har ägt rum den 1 januari 1996 eller därefter. På yrkande av den skattskyldige tillämpas lagen dock redan vid beskattningen för 1995 på fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och aktiebyten enligt 52 § 2 mom. som har ägt rum den 1 januari 1995 eller därefter.

Om ansökan om verkställande av ett fusionsavtal har gjorts hos domstol eller annan behörig myndighet senast den 3 november 1995 tillämpas på fusionen, på yrkande av den skattskyldige, med avvikelse från stadgandet om fusionsvederlag i 52 a § och stadgandet om avdrag av förlust som uppkommit vid fusionen i 52 b § de stadganden som var gällande när denna lag trädde i kraft.

## 2.

## Lag

## om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut ändras 28 §, 45 § 2 mom. och 123 § inkomstskattelagen av den 30 december 1992 (1535/92), av dessa lagrum 123 § sådan den lyder i lag av den 30 december 1993 (1502/93), som följer:

28 §

*Fusion och fission*

Vid fusion av samfund eller sammanslutningar iakttas i tillämpliga delar vad som stadgas i 52—52 b och 52 g §§ lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och vid fission av samfund vad som stadgas i 52, 52 c och 52 g §§ i nämnda lag.

45 §

*Skatteplikt för överlåtelsevinst*

Som överlåtelse betraktas inte utbyte av konvertibla skuldebrev som avses i 5 kap. 1 § lagen om aktiebolag (734/78) mot aktier i bolaget eller utnyttjande av den rätt att teckna aktier som hänför sig till ett däri nämnt

optionslån. Vid överlåtelse av en sådan aktie räknas ägartiden från förvärvet av det konvertibla skuldebrevet eller rätten att teckna aktier. Som överlåtelse betraktas inte heller aktiebyte som avses i 52 f § 1 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, om inte något annat följer av 52 g § i nämnda lag. Dessutom iakttas stadgandet i 52 f § 3 mom.

### 123 §

#### *Fusioners och fissioners inverkan på rätten att dra av förluster*

Vid fission av samfund överförs det överlåtande samfundets förluster till de övertagande samfunden i samma proportion som det överlåtande samfundets i 27 § förmögenhetsskattelagen avsedda nettotillgångar överförs till de övertagande samfunden. Om det i det överlåtande samfundets beskattning finns flera inkomstkällor, överförs de förluster som har fastställts för en viss inkomstkälla så att de avdras från den beskattningsbara inkomsten för det övertagande bolag som har motsvarande inkomstkälla.

Vid fusion mellan samfund eller fission av samfund har det övertagande samfundet rätt att enligt 119 och 120 §§ från sin beskattningsbara inkomst dra av det överlåtande samfundets förlust, om det övertagande samfundet eller dess delägare eller medlemmar

eller samfundet och dess delägare eller medlemmar tillsammans från ingången av förluståret har ägt över hälften av aktierna eller andelarna i det överlåtande samfundet. Vid fusion har ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank dock alltid rätt att dra av det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens sådana förluster som har uppkommit under det skatteår då fusionen skedde eller under de två föregående skatteåren.

Denna lag träder i kraft den 199 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996 på fusioner, fissioner och aktiebyten som har ägt rum den 1 januari 1996 eller därefter. På yrkande av den skattskyldige tillämpas lagen dock redan vid beskattningen för 1995 på fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och aktiebyten enligt 52 § 2 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet som har ägt rum den 1 januari 1995 eller därefter.

Om ansökan om verkställande av ett fusionsavtal har gjorts hos domstol eller annan behörig myndighet senast den 3 november 1995 tillämpas på fusionen, på yrkande av den skattskyldige, med avvikelser från stadgandet om fusionsvederlag i 52 a § de stadganden som var gällande när denna lag trädde i kraft.

## 3.

**Lag****om ändring av 5 a och 10 §§ lagen om gottgörelse för bolagsskatt**

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* 5 a § 3 mom. och 10 § lagen den 29 december 1988 om gottgörelse för bolagsskatt (1232/88),  
 dessa lagrum sådana de lyder, 5 a § 3 mom. i lag av den 12 november 1993 (932/93) och 10 § i lag av den 22 december 1989 (1192/89), samt  
*fogas* till 5 a § ett nytt 4 mom. som följer:

## 5 a §

-----  
 Efter en fission av samfund överförs det överlåtande samfundets oanvända gottgörelser till de övertagande samfunden i samma proportion som det överlåtande samfundets i 27 § förmögenhetsskattelagen (1481/94) avsedda nettotillgångar överförs till de övertagande samfunden.

Efter en fusion eller fission av samfund har det övertagande samfundet rätt att dra av det överlåtande samfundets oanvända gottgörelser, om det övertagande samfundet eller dess delägare eller medlemmar eller samfundet och dess delägare eller medlemmar tillsammans har ägt över hälften av det överlåtande samfundets aktier eller andelar från ingången av det skatteår som gottgörelsen gäller. Ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank har dock alltid rätt att dra av det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens oanvända gottgörelser, vilka har uppkommit under det skatteår då fusionen har ägt rum eller under de två föregående skatteåren.

## 10 §

Efter en fission av samfund överförs det

överlåtande samfundets oanvända skatteöverskott till de övertagande samfunden i samma proportion som det överlåtande samfundets i 27 § förmögenhetsskattelagen avsedda nettotillgångar överförs till de mottagande samfunden.

Efter en fusion eller fission av samfund har det övertagande samfundet rätt att använda det överlåtande samfundets oanvända skatteöverskott, om det övertagande samfundet eller dess delägare eller medlemmar eller samfundet och dess delägare eller medlemmar tillsammans har ägt över hälften av det överlåtande samfundets aktier eller andelar från ingången av det skatteår som överskottet gäller. Ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank har dock alltid rätt att använda det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens skatteöverskott, vilka har uppkommit under det skatteår då fusionen har ägt rum eller under de två föregående skatteåren.

-----  
 Denna lag träder i kraft den 199 .  
 Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996.

## 4.

## Lag

## om ändring av 6 § lagen om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet

I enlighet med riksdagens beslut  
ändras 6 § lagen den 17 december 1993 om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet (1262/93) som följer:

## 6 §

*Verksamhetsöverlåtelse*

En skattskyldig, som fortsätter sådan affärsverksamhet som dess modersamfund enligt 3 § lagen om koncernbidrag vid beskattningen tidigare bedrivit och som överförs till den skattskyldige så som avses i 52 d § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, har rätt att vid beskattningen dra av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar som hör till den verksamhet som

överförs till den skattskyldige att bedriva, som om den skattskyldige själv hade gjort en investering som nämns i 2 §.

Denna lag träder i kraft den 199 .  
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996.

På verksamhetsöverlåtelser som ägt rum innan lagen trätt i kraft tillämpas de stadganden som gällde vid ikraftträdandet.

## 5.

## Lag

## om ändring av 2 § lagen om skattelättnader inom utvecklingsområdena

I enlighet med riksdagens beslut  
ändras 2 § 2 mom. lagen den 8 december 1989 om skattelättnader inom utvecklingsområdena (1073/89) som följer:

## 2 §

En skattskyldig, som fortsätter sådan affärsverksamhet som dess modersamfund enligt 3 § lagen om koncernbidrag vid beskattningen tidigare bedrivit och som överförs till den skattskyldige så som avses i 52 d § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, har rätt att vid beskattningen dra av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar som avses i 1 mom. och som

överförs till den skattskyldige, som om den skattskyldige själv hade gjort en investering som avses i 1 mom.

Denna lag träder i kraft den 199 .  
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996.

På verksamhetsöverlåtelser som ägt rum innan lagen trätt i kraft tillämpas de stadganden som gällde vid ikraftträdandet.

## 6.

**Lag****om ändring av 97 b § lagen angående stämpelskatt**

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* 97 b § 1 mom. lagen den 6 augusti 1943 angående stämpelskatt (662/43), sådant detta lagrum lyder i lag av den 26 maj 1989 (463/89), som följer:

## 97 §

Har i de fall som avses i 52 d § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet till det samfund som har bildats för att fortsätta verksamheten överlåtit en fastighet, en arrendetomt jämte byggnader eller värdepapper, som hör till verksamheten, har samfundet rätt att av länsskatteverket på ansökan återfå den stämpelskatt som det har betalt för överlåtelsehandlingen beträffande äganderätten till fastigheten, för överlåtelsehandlingen beträffande arrendetomt i stad

jämte byggnader eller för överlåtelsen av värdepapperen. Av stämpelskatten återbärs dock högst det belopp som skulle ha betalats för överlåtelsen om skatten hade betalats inom den tid som anges i 16 eller 55 §.

-----  
Denna lag träder i kraft den 199 .

Lagen tillämpas på de verksamhetsöverlåtelser som äger rum den 1 januari 1996 eller därefter.

-----  
Helsingfors den 3 november 1995

**Republikens President**

**MARTTI AHTISAARI**

*Minister Jouni Backman*

## 1.

## Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i lagen den 24 juni 1968 om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/68) 52 och 52 a §§,  
dessa lagrum sådana de lyder, 52 § ändrad genom lagar av den 14 juli 1989 och den 30 december 1992 (661/89 och 1539/92) och 52 a § i nämnda lag av den 14 juli 1989, samt  
*fogas* till lagen nya 52 b— 52 g §§ som följer:

### Gällande lydelse

#### 52 §

Vinst som har uppkommit när samfund eller sammanslutningar fusioneras utgör inte skattepliktig inkomst, och förlust som uppkommit inte avdragbar utgift, med de undantag som gäller samfund och som framgår av 2 och 3 mom.

Om aktier eller andelar i det överlåtande samfundet har ingått i det övertagande samfundets omsättnings- eller investeringstillgångar, utgör det belopp skattepliktig inkomst för det övertagande samfundet med vilket skillnaden mellan det överlåtande samfundets tillgångar och skulder överstiger den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för det överlåtande samfundets aktier eller andelar. Vid beräkningen av tillgångarna används såsom värde på tillgångarna den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften. Har en större vinstutdelning än normalt företagits i syfte att minska beloppet av de tillgångar som överförs, eller har ett koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/86) betalats eller har andra dylika åtgärder vidtagits, skall nämnda poster, liksom också en sådan förlust för det överlåtande samfundet som det övertagande samfundet enligt 7 § lagen om förlustutjämning vid inkomstbeskattningen har rätt att dra av från sina beskattningsbara inkomster, läggas till de överförda tillgångarna när den skattepliktiga inkomsten beräknas.

För det övertagande samfundet utgör den oavskrivna anskaffningsutgiften för aktier eller andelar i det överlåtande samfundet avdragbar utgift, till den del anskaffningsutgiften överstiger skillnaden mellan de till-

### Föreslagen lydelse

#### 52 §

*Stadgandena i 52 a—52 g §§ tillämpas på fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelse och aktiebyten som gäller finska aktiebolag. Lagens 52 a—52 e och 52 g §§ tillämpas dessutom på fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse som gäller andra inhemska samfund som avses i 3 § inkomstskattelagen än aktiebolag. Vad som stadgas om aktiebolag, aktier, aktiekapital och aktieägare gäller då samfundet, andelarna i samfundet, det kapital som motsvarar aktiekapital och delägarna eller medlemmarna i samfundet. Stadgandena om fusion tillämpas dessutom på fusioner av inhemska näringsammanslutningar. Vad som stadgas om aktiebolag, aktier och aktieägare gäller då sammanslutningen, andelarna i sammanslutningen och delägarna i sammanslutningen.*

*Stadgandena i 52 a—52 g §§ tillämpas med nedan nämnda begränsningar även när fusionen, fissionen, verksamhetsöverlåtelsen eller aktiebytet gäller samfund, hemmahörande i två eller flera av Europeiska unionens medlemsstater, som avses i artikel 3.a i rådets direktiv om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (90/434/EEG) och som är skyldiga att betala samfundsskatt. Ett bolag anses vara hemmahörande i en medlemsstat om det enligt medlemsstatens lagstiftning har sin hemort i den staten och det inte enligt något avtal för undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan en medlemsstat i Europeiska unionen och en tredje stat anses vara hemmahörande utanför unionen.*



*Gällande lydelse**Föreslagen lydelse*

gångar och skulder som vid fusionen överförs från det överlåtande samfundet. Vid beräkningen av tillgångarna används såsom värde på egendomen den vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften, dock så att såsom värde på fastigheter och värdepapper som hör till anläggningstillgångarna används de sannolika överlåtelsepriserna. Har i syfte att minska de tillgångar som skall överföras en större vinstutdelning än normalt verkställts, har ett koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen betalats eller har andra dylika åtgärder vidtagits, skall nämnda poster, liksom också en sådan förlust för det överlåtande samfundet som det övertagande samfundet enligt 7 § lagen om förlustutjämning vid inkomstbeskattningen har rätt att dra av från sina beskattningsbara inkomster, läggas till de överlåtna tillgångarna när den avdragbara delen av anskaffningsutgiften bestäms. Den avdragbara delen av anskaffningsutgiften avskrivs i lika stora årliga poster under dess sannolika verkningstid, dock under högst 10 skatteår.

Det överlåtande samfundet eller den överlåtande sammanslutningen anses vid beskattningen inte bli upplöst. Det överlåtande samfundet eller den överlåtande sammanslutningens avdragbara utgifter, som inte har dragits av vid beskattningen, dras av från det övertagande samfundets eller den övertagande sammanslutningens inkomster som om de hade dragits av från det överlåtande samfundets eller den överlåtande sammanslutningens inkomster.

De överlåtande och övertagande samfundet eller sammanslutningarna behandlas vid beskattningen separat tilldess fusionen har trätt i kraft.

## 52 a §

När ett samfund överför en del av sin verksamhet till ett dottersamfund som avses i 3 § 1 eller 2 mom. lagen om koncernbidrag vid beskattningen och som har grundats för att fortsätta den överförda verksamheten, eller när två eller flera samfund grundar ett nytt samfund för att fortsätta den överförda verksamheten, eller när två eller flera samfund grundar ett nytt samfund för att fortsätta verksamhet som överförs från dem, anses vid beskattningen av det samfund som överlåter tillgångarna såsom skattepliktigt

## 52 a §

*Stadgandena om fusion i denna lag tillämpas på arrangemang där ett eller flera aktiebolag (överlåtande bolag) genom upplösning utan likvidationsförfarande överför alla sina tillgångar och skulder till ett annat aktiebolag (övertagande bolag) och där aktieägarna i det överlåtande bolaget som vederlag får nya aktier, som emitteras av det övertagande bolaget, i förhållande till de aktier de ägde. Som vederlag får också lämnas pengar, dock högst 10 procent av det sammanlagda nominella värdet av de aktier som lämnas som*

*Gällande lydelse*

överlåtelsepris på finansierings-, omsättnings- och investeringstillgångar, som har satts in som apportegendom i det övertagande samfundet eller som annars hör till den överförda verksamheten, den ursprungliga anskaffningsutgiften för egendomen eller ett lägre, sannolikt överlåtelsepris, och såsom överlåtelsepris på anläggningstillgångar den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften eller den apportvärde eller verkliga överlåtelsepris för egendomen som använts vid överlåtelsen och som är högre än de ovan angivna överlåtelsepriserna. Sätts omsättningstillgångar in såsom apportegendom, när ett samfund grundas, i det samfund som har grundats för att fortsätta överförd verksamhet och vars aktier det samfund som överlåter tillgångarna äger, betraktas dock såsom skattepliktigt överlåtelsepris på omsättningstillgångarna deras vid beskattningen icke avdragna anskaffningsutgift eller det högre värde som har använts vid apporten.

Såsom avdragbar utgift på grund av anskaffningen av de överförda tillgångarna betraktas vid beskattningen av det övertagande samfundet samma belopp som skall anses som överlåtelsepris för det samfund som överlåter egendomen.

*Föreslagen lydelse*

*vederlag eller, om nominellt värde saknas, av den del av det inbetalade aktiekapitalet som motsvarar aktierna.*

*52 b §*

*Ett överlåtande bolag anses inte upplösas vid beskattningen. Anskaffningsutgifter och andra avdragbara utgifter som inte dragits av vid beskattningen av det överlåtande bolaget dras av vid beskattningen av det övertagande bolaget på samma sätt som de skulle ha dragits av vid beskattningen av det överlåtande bolaget. Vinst som uppkommit vid fusion av bolag är inte skattepliktig inkomst och förlust är inte en avdragbar utgift.*

*Det övertagande bolaget får vid beskattningen för det skatteår under vilket fusionen har ägt rum av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar som överlåts vid fusion och andra utgifter med lång verkningstid som avskrivningar dra av högst ett belopp som motsvarar maximivskrivningen under skatteåret minskat med det under skatteåret godtagbara beloppet av avskrivningar vid beskattningen av det överlåtande bolaget. Reserver som överförs i samband med fusionen och korrigeringsposter enligt 5 a § som hänför sig till de överförda tillgångarna*

## Gällande lydelse

## Föreslagen lydelse

räknas som skattepliktig inkomst på samma sätt som de skulle ha räknats som skattepliktig inkomst vid beskattningen av det överlåtande bolaget.

Det överlåtande och det övertagande bolaget behandlas som separata skattskyldiga till dess fusionen har trätt i kraft.

Vid beskattningen av aktieägarna i det överlåtande bolaget betraktas inte utbytet av aktier mot aktier i det övertagande bolaget som överlåtelse av aktier. Som anskaffningsutgift för aktier som erhållits som fusionsvederlag räknas ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften för aktier i det överlåtande bolaget. Till den del som pengar erhålls som fusionsvederlag betraktas fusionen som överlåtelse av aktier.

## 52 c §

Stadgandena om fission i denna lag tillämpas på arrangemang där ett aktiebolag (överlåtande bolag) upplöses utan likvidationsförfarande så att dess tillgångar och skulder överförs till två eller flera aktiebolag (övertagande bolag) och så att aktieägarna i det överlåtande bolaget som vederlag får nya aktier, som emitteras av vart och ett av de övertagande bolagen, i förhållande till sina andelar. Som vederlag får också lämnas pengar, dock högst 10 procent av det nominella värdet av de andelar som lämnas som vederlag eller, om nominellt värde saknas, av den del av det inbetalade aktiekapitalet i bolaget som motsvarar aktierna.

Vid fission iakttas vad som i 52 b § stadgas om fusion. Vad som stadgas om överlåtande bolag och deras aktieägare vid fusion tillämpas på överlåtande bolag och deras aktieägare vid fission och vad som stadgas om övertagande bolag och deras aktieägare tillämpas på övertagande bolag och deras aktieägare.

Reserver som dragits av vid beskattningen av det överlåtande bolaget och som hänförs till en viss verksamhet överförs till det övertagande bolag som har övertagit den verksamhet som reserven hänförs till. Övriga reserver överförs till de övertagande bolagen i samma proportion som det överlåtande bolagets nettoförmögenhet överförs till de övertagande bolagen. Med nettoförmögenhet avses bolagets i 27 § förmögenhetsskattelagen (1481/94) avsedda nettotill-

## Gällande lydelse

## Föreslagen lydelse

gångar vid fissionsögonblicket.

Som anskaffningsutgift för aktierna i det övertagande bolaget betraktas den del av anskaffningsutgiften för det överlåtande bolagets aktier som motsvarar den del av det överlåtande bolagets nettoförmögenhet som överförs till det övertagande bolaget. Om det dock är uppenbart att förhållandet mellan de nettoförmögenheter som överförs till de övertagande bolagen väsentligt avviker från förhållandet mellan det gängse värdet av dessa bolags aktier, används som fördelningsgrund för anskaffningsutgiften förhållandet mellan aktiernas gängse värde.

## 52 d §

Med verksamhetsöverlåtelse avses ett arrangemang där ett aktiebolag (överlåtande bolag) överlåter de tillgångar som hör till antingen alla eller en eller flera verksamhetsgrenar, de skulder som hänför sig till de tillgångar som överförs och de reserver som hänför sig till den verksamhet som överförs till ett aktiebolag (övertagande bolag) som fortsätter den överförda verksamheten och som vederlag erhåller nya aktier som emitteras av det övertagande bolaget.

Vid beskattningen av det överlåtande bolaget räknas som skattepliktigt överlåtelsepris för den överlåtna egendomen den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften under förutsättning att överlåtelsen har skett enligt värden som inte har avskrivits i bokföringen.

Vid beskattningen av det övertagande bolaget räknas som avdragbar anskaffningsutgift för den överförda egendomen motsvarande belopp som enligt 2 mom. har räknats som skattepliktigt överlåtelsepris för det överlåtande bolaget. I samband med verksamhetsöverlåtelsen överförda andra avdragbara utgifter än anskaffningsutgifter dras av i beskattningen av det övertagande bolaget på samma sätt som de skulle ha dragits av i beskattningen av det överlåtande bolaget. Korrigeringsposter enligt 5 a § som hänför sig till de överförda tillgångarna och reserver som hänför sig till den överförda verksamheten räknas som skattepliktig inkomst vid beskattningen av det övertagande bolaget på samma sätt som de skulle ha räknats som inkomst vid beskattningen av det överlåtande bolaget.

## Gällande lydelse

## Föreslagen lydelse

Vid beskattningen av aktier som erhållits som vederlag räknas som avdragbar anskaffningsutgift det belopp av de överförda tillgångarna som inte dragits av vid beskattningen, minskat med beloppet av de överförda skulderna och reserverna.

## 52 e §

Vad som i 52 b - 52 d §§ stadgas om beskattningen av det överlåtande bolaget vid fusion, fission eller verksamhetsöverlåtelse tillämpas även när det övertagande bolaget är ett bolag som är hemmahörande i en annan av Europeiska unionens medlemsstater, om de överförda tillgångarna faktiskt knyts till ett fast driftställe som det övertagande bolaget bildar i Finland.

Till den del som tillgångarna inte på det sätt som avses i 1 mom. faktiskt knyts till ett fast driftställe som bildas i Finland eller de upphör att vara faktiskt knutna till detta fasta driftställe räknas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som skattepliktig inkomst. De reserver som överförs till det fasta driftstället räknas som inkomst det skatteår då det fasta driftstället upphör om inte något annat stadgas i lag.

Om de överförda tillgångarna och skulderna är anknutna till ett fast driftställe som ett inhemskt samfund har i en annan av Europeiska unionens medlemsstater, räknas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris samt de reserver som vid beskattningen dragits av från det fasta driftställets inkomst som skattepliktig inkomst för det överlåtande bolaget. Från den skatt som i Finland skall betalas på denna inkomst avdras den skatt som utan bestämmelserna i det direktiv som nämns i 52 § skulle ha betalats för samma inkomst i den stat där det fasta driftstället är beläget.

## 52 f §

Med aktiebyte avses ett arrangemang där ett aktiebolag skaffar en sådan andel av aktierna i ett annat aktiebolag att de aktier det förstnämnda bolaget äger medför mera än hälften av det röstetal som alla aktier i det andra bolaget medför, och som vederlag till aktieägarna i det andra bolaget ger nya aktier som det emitterar. Som vederlag får också lämnas pengar, dock inte mera än 10 procent av det nominella värdet av de aktier som givits som vederlag eller, om nominellt

## Gällande lydelse

## Föreslagen lydelse

värde saknas, av den del av det inbetalade aktiekapitalet som motsvarar aktierna.

Aktiebyte betraktas inte som överlåtelse vid beskattningen. Som anskaffningsutgift för de aktier som mottagits i bytet betraktas den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för de överlåtna aktierna. Till den del som pengar erhålls som vederlag betraktas bytet som överlåtelse av aktier.

Om en person som vid aktiebyte erhållit nya aktier enligt finsk lagstiftning eller ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning bosätter sig i någon annan stat än Finland innan tre år förflutit från utgången av det skatteår under vilket aktiebytet skett, räknas det belopp som utan stadgandet i 2 mom. skulle ha varit skattepliktig inkomst som inkomst under det skatteår då personen i fråga bosatte sig annanstans.

## 52 g §

Stadgandena i 52 - 52 f §§ tillämpas inte om det är uppenbart att det enda eller huvudsakliga ändamålet med arrangemangen har varit att kringgå eller undgå skatt.

Denna lag träder i kraft den 199 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996 på fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och aktiebyten som har ägt rum den 1 januari 1996 eller därefter. På yrkande av den skattskyldige tillämpas lagen dock redan vid beskattningen för 1995 på fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelser och aktiebyten enligt 52 § 2 mom. som har ägt rum den 1 januari 1995 eller därefter.

Om ansökan om verkställande av ett fusionsavtal har gjorts hos domstol eller annan behörig myndighet senast den 3 november 1995 tillämpas på fusionen, på yrkande av den skattskyldige, med avvikelse från stadgandet om fusionsvederlag i 52 a § och stadgandet om avdrag av förlust som uppkommit vid fusionen i 52 b § de stadganden som var gällande när denna lag trädde i kraft.

## 2.

## Lag

## om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut ändras 28 §, 45 § 2 mom. och 123 § inkomstskattelagen av den 30 december 1992 (1535/92), av dessa lagrum 123 § sådan den lyder i lag av den 30 december 1993 (1502/93), som följer:

*Gällande lydelse*

28 §

*Fusion*

Vinst som har uppkommit vid fusion av samfund eller sammanslutning är inte skattepliktig inkomst, och förlust inte avdragbar utgift.

Ett samfund eller en sammanslutning som fusioneras anses inte vid beskattningen bli upplöst. De av det överlåtande samfundets eller den överlåtande sammanslutningens avdragbara utgifter som inte har dragits av vid beskattningen skall dras av från det övertagande samfundets eller den övertagande sammanslutningens inkomster på samma sätt som om de hade dragits av från det överlåtande samfundets eller den överlåtande sammanslutningens inkomster. Vid överlåtelse av egendom som har överförts i samband med en fusion, räknas ägartiderna från det överlåtande samfundets eller den överlåtande sammanslutningens förvärv.

Överlåtande och övertagande samfund och sammanslutningar behandlas vid beskattningen som särskilda samfund och sammanslutningar tills fusionen har trätt i kraft.

*Föreslagen lydelse*

28 §

*Fusion och fission*

Vid fusion av samfund eller sammanslutningar iakttas i tillämpliga delar vad som stadgas i 52 - 52 b och 52 g §§ lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och vid fission av samfund vad som stadgas i 52, 52 c och 52 g §§ i nämnda lag.

45 §

*Skatteplikt för överlåtelsevinst*

Vinst som har erhållits vid överlåtelse av egendom utgör skattepliktig kapitalinkomst enligt vad som stadgas i detta kapitel.

Som överlåtelse betraktas inte utbyte av konvertibla skuldebrev som avses i 5 kap. 1 § lagen om aktiebolag (734/78) mot aktier i bolaget eller utnyttjande av den rätt att teckna aktier som hänför sig till ett däri nämnt optionslån. Vid överlåtelse av en sådan aktie

Som överlåtelse betraktas inte utbyte av konvertibla skuldebrev som avses i 5 kap. 1 § lagen om aktiebolag (734/78) mot aktier i bolaget eller utnyttjande av den rätt att teckna aktier som hänför sig till ett däri nämnt optionslån. Vid överlåtelse av en sådan aktie räknas ägartiden från förvärvet av det konvertibla skuldebrevet eller rätten att teckna aktier. *Som överlåtelse betraktas inte heller*

*Gällande lydelse*

räknas ägartiden från förvärvet av det konvertibla skuldebrevet eller rätten att teckna aktier.

## 123 §

*Fusioners inverkan på rätten att dra av förluster*

Vid fusion mellan samfund har det övertagande samfundet rätt att enligt 119 och 120 §§ från sin beskattningsbara inkomst dra av det överlåtande samfundets förlust, om det övertagande samfundet eller dess delägare eller medlemmar eller samfund och dess delägare eller medlemmar tillsammans från ingången av förluståret har ägt över hälften av aktierna eller andelarna i det överlåtande samfundet. Ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank har dock alltid rätt att dra av det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens sådana förluster som har uppkommit under det skatteår då fusionen skedde eller under de två föregående skatteåren.

*Föreslagen lydelse*

*aktiebyte som avses i 52 f § 1 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, om inte något annat följer av 52 g § i nämnda lag. Dessutom iaktas stadgandet i 52 f § 3 mom.*

## 123 §

*Fusioners och fissioners inverkan på rätten att dra av förluster*

*Vid fission av samfund överförs det överlåtande samfundets förluster till de övertagande samfundet i samma proportion som det överlåtande samfundets i 27 § förmögenhetsskattelagen avsedda nettotillgångar överförs till de övertagande samfundet. Om det i det överlåtande samfundets beskattning finns flera inkomstkällor, överförs de förluster som har fastställts för en viss inkomstkälla så att de avdras från den beskattningsbara inkomsten för det övertagande bolag som har motsvarande inkomstkälla.*

Vid fusion mellan samfund eller fission av samfund har det övertagande samfundet rätt att enligt 119 och 120 §§ från sin beskattningsbara inkomst dra av det överlåtande samfundets förlust, om det övertagande samfundet eller dess delägare eller medlemmar eller samfundet och dess delägare eller medlemmar tillsammans från ingången av förluståret har ägt över hälften av aktierna eller andelarna i det överlåtande samfundet. Vid fusion har ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank dock alltid rätt att dra av det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens sådana förluster som har uppkommit under det skatteår då fusionen skedde eller under de två föregående skatteåren.

*Denna lag träder i kraft den 199 .*

*Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996 på fusioner, fissioner och aktiebyten som har ägt rum den 1 januari 1996 eller därefter. På yrkande av den skattskyldige tillämpas lagen dock redan vid beskattningen för 1995 på fusioner, fissioner, verksamhetsöverlåtelse och aktiebyten enligt 52 § 2 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet som har ägt rum den 1 januari 1995 eller därefter.*



*Gällande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*Om ansökan om verkställande av ett fusionsavtal har gjorts hos domstol eller annan behörig myndighet senast den 3 november 1995 tillämpas på fusionen, på yrkande av den skattskyldige, med avvikelse från stadgandet om fusionsvederlag i 52 a § de stadganden som var gällande när denna lag trädde i kraft.*

### 3.

## Lag

### om ändring av 5 a och 10 §§ lagen om gottgörelse för bolagsskatt

I enlighet med riksdagens beslut ändras 5 a § 3 mom. och 10 § lagen den 29 december 1988 om gottgörelse för bolagsskatt (1232/88),

dessa lagrum sådana de lyder, 5 a § 3 mom. i lag av den 12 november 1993 (932/93) och 10 § i lag av den 22 december 1989 (1192/89), samt fogas till 5 a § ett nytt 4 mom. som följer:

*Gällande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 5 a §

Efter en fusion av samfund har det övertagande samfundet rätt att avdra det överlåtande samfundets oanvända gottgörelser, om det övertagande samfundet eller dess delägare eller medlemmar har ägt över hälften av det överlåtande samfundets aktier eller andelar från ingången av det skatteår som gottgörelsen gäller. Ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank har dock alltid rätt att dra av det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens oanvända gottgörelser, vilka har uppkommit under det skatteår då fusionen skedde eller de två föregående skatteåren.

*Efter en fission av samfund överförs det överlåtande samfundets oanvända gottgörelser till de övertagande samfunden i samma proportion som det överlåtande samfundets i 27 § förmögenhetsskattelagen (1481/94) avsedda nettotillgångar överförs till de övertagande samfunden.*

Efter en fusion eller fission av samfund har det övertagande samfundet rätt att dra av det överlåtande samfundets oanvända gottgörelser, om det övertagande samfundet eller dess delägare eller medlemmar eller samfundet och dess delägare eller medlemmar tillsammans har ägt över hälften av det överlåtande samfundets aktier eller andelar från ingången av det skatteår som gottgörelsen gäller. Ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank har dock alltid rätt att dra av det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens oanvända gottgörelser, vilka har uppkommit under det skatteår då fusionen har ägt rum eller under de två föregående skatteåren.

#### 10 §

Efter en fusion av samfund har det över-

#### 10 §

*Efter en fission av samfund överförs det*

*Gällande lydelse*

tagande samfundet rätt att använda det överlåtande samfundets oanvända skatteöverskott, om det övertagande samfundet eller dess delägare eller medlemmar eller samfundet och dess delägare eller medlemmar tillsammans har ägt över hälften av det överlåtande samfundets aktier eller andelar från ingången av det skatteår som överskottet gäller. Ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank har dock alltid rätt att använda det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens skatteöverskott, vilka har uppkommit under det skatteår då fusionen har ägt rum eller under de två föregående skatteåren.

*Föreslagen lydelse*

*överlåtande samfundets oanvända skatteöverskott till de övertagande samfunden i samma proportion som det överlåtande samfundets i 27 § förmögenhetsskattelagen avsedda nettotillgångar överförs till de mottagande samfunden.*

Efter en fusion eller fission av samfund har det övertagande samfundet rätt att använda det överlåtande samfundets oanvända skatteöverskott, om det övertagande samfundet eller dess delägare eller medlemmar eller samfundet och dess delägare eller medlemmar tillsammans har ägt över hälften av det överlåtande samfundets aktier eller andelar från ingången av det skatteår som överskottet gäller. Ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank har dock alltid rätt att använda det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens skatteöverskott, vilka har uppkommit under det skatteår då fusionen har ägt rum eller under de två föregående skatteåren.

Denna lag träder i kraft den 199 .  
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996.

**4.****Lag****om ändring av 6 § lagen om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet**

I enlighet med riksdagens beslut ändras 6 § lagen den 17 december 1993 om höjda avskrivningar på investeringar inom utvecklingsområdet (1262/93) som följer:

*Gällande lydelse*

6 §

*Partiell överföring av verksamhet*

En skattskyldig, som fortsätter sådan affärsverksamhet som dess modersamfund tidigare bedrivit och som överförs till den skattskyldige så som avses i 52 a § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, har rätt att vid beskattningen dra av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar som hör till den verksamhet som överförs

*Föreslagen lydelse*

6 §

*Verksamhetsöverlåtelse*

En skattskyldig, som fortsätter sådan affärsverksamhet som dess modersamfund enligt 3 § lagen om koncernbidrag vid beskattningen tidigare bedrivit och som överförs till den skattskyldige så som avses i 52 d § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, har rätt att vid beskattningen dra av anskaffningsutgiften för anläggnings-

*Gällande lydelse*

till den skattskyldige att bedriva, som om den själv hade gjort en i 2 § nämnd investering som modersamfundet gjort, om överlåtelsepriset på anläggningstillgångarna var den del av anskaffningsutgiften som modersamfundet inte avskrivit vid beskattningen.

*Föreslagen lydelse*

tillgångar som hör till den verksamhet som överförts till den skattskyldige att bedriva, som om den skattskyldige själv hade gjort en investering som nämns i 2 §.

---

*Denna lag träder i kraft den 199 .  
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996.*

*På verksamhetsöverlåtelser som ägt rum innan lagen trätt i kraft tillämpas de stadganden som gällde vid ikraftträdandet.*

---

## 5.

**Lag****om ändring av 2 § lagen om skattelättnader inom utvecklingsområdena**

I enlighet med riksdagens beslut ändras 2 § 2 mom. lagen den 8 december 1989 om skattelättnader inom utvecklingsområdena (1073/89) som följer:

*Gällande lydelse**Föreslagen lydelse*

## 2 §

---

En skattskyldig som på det sätt som avses i 52 a § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet fortsätter den verksamhet som det tidigare bolaget har bedrivit får vid beskattningen dra av anskaffningsutgiften för ovan i 1 mom. nämnda, till den skattskyldige överförda anläggningstillgångar som om han själv hade gjort en i 1 mom. nämnd investering.

---

En skattskyldig, som fortsätter sådan affärsverksamhet som dess modersamfund enligt 3 § lagen om koncernbidrag vid beskattningen tidigare bedrivit och som överförts till den skattskyldige så som avses i 52 d § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, har rätt att vid beskattningen dra av anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar som avses i 1 mom. och som överförts till den skattskyldige, som om den skattskyldige själv hade gjort en investering som avses i 1 mom.

---

*Denna lag träder i kraft den 199  
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996.*

*På verksamhetsöverlåtelser som ägt rum innan lagen trätt i kraft tillämpas de stadganden som gällde vid ikraftträdandet.*

---

## 6.

## Lag

## om ändring av 97 b § lagen angående stämpelskatt

I enlighet med riksdagens beslut

ändras 97 b § 1 mom. lagen den 6 augusti 1943 angående stämpelskatt (662/43), sådant detta lagrum lyder i lag av den 26 maj 1989 (463/89), som följer:

*Gällande lydelse*

## 97 b §

Har i de fall som avses i 52 a § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet såsom apportegendom till det samfund som har bildats för att fortsätta verksamheten överlåtits en fastighet, en arrendetomt jämte byggnader eller värdepapper, som hör till den överlåtna verksamheten, har samfundet rätt att av länskatteverket på ansökan återfå den stämpelskatt som det har betalt för överlåtelsehandlingen beträffande äganderätten till fastigheten, för överlåtelsehandlingen beträffande arrendetomt i stad jämte byggnader eller för överlåtelsen av värdepapperen. Av stämpelskatten återbärs dock högst det belopp som skulle ha betalats för överlåtelsen om skatten hade betalats inom den tid som anges i 16 eller 55 §.

*Föreslagen lydelse*

## 97 §

Har i de fall som avses i 52 d § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet till det samfund som har bildats för att fortsätta verksamheten överlåtits en fastighet, en arrendetomt jämte byggnader eller värdepapper, som hör till verksamheten, har samfundet rätt att av länskatteverket på ansökan återfå den stämpelskatt som det har betalt för överlåtelsehandlingen beträffande äganderätten till fastigheten, för överlåtelsehandlingen beträffande arrendetomt i stad jämte byggnader eller för överlåtelsen av värdepapperen. Av stämpelskatten återbärs dock högst det belopp som skulle ha betalats för överlåtelsen om skatten hade betalats inom den tid som anges i 16 eller 55 §.

Denna lag träder i kraft den 199 .  
Lagen tillämpas på de verksamhetsöverlåtelse som äger rum den 1 januari 1996 eller därefter.