

**Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagen om beskattning av näringsverksamhet, inkomstskattelagen och vissa andra lagar**

**PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL**

I denna proposition föreslås det att lagen om beskattning av näringsverksamhet, inkomstskattelagen, lagen om koncernbidrag vid beskattningen, lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen, lagen om bostadshusreservering i beskattningen och lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning ändras.

Det föreslås att lagen om beskattning av näringsverksamhet ändras så att lagen tillämpas på all verksamhet vid beskattningen av samfund utom resultatet av jordbruk, som uträknas enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk. Även om näringskattelagen ska tillämpas på samfunds verksamhet är sådan verksamhet som inte uppfyller kriterierna på näringsverksamhet ändå inte näringsverksamhet.

I propositionen föreslås att det nya tillgångsslaget andra tillgångar inkluderas i näringsverksamhetens förvärvskälla för samfund.

På vissa sådana samfund som har ett annat egentligt syfte med sin verksamhet än att bedriva näringsverksamhet tillämpas lagen om beskattning av näringsverksamhet på samma sätt som för närvarande, dvs. endast när de bedriver näringsverksamhet. Sådana samfund är bland annat allmännyttiga samfund, offentliga samfund och bostadsaktiebolag samt ömsesidiga fastighetsaktiebolag.

I lagen om beskattning av näringsverksamhet föreslås dessutom vissa ändringar som förtydligar ordalydelsen.

Det föreslås att bestämmelsen om förlust av samfunds övriga verksamhet i inkomstskattelagen ändras så att den gäller endast de samfund i vilkas beskattning förvärvskällan för annan verksamhet kvarstår. Donationsavdrag ska beaktas när samfunds förlust i näringsverksamhetens förvärvskälla fastställs.

Det föreslås att lagen om koncernbidrag vid beskattningen ändras på motsvarande sätt så att givare och mottagare av koncernbidrag kan vara alla sådana aktiebolag och andelslag i vilkas beskattning lagen om beskattning av näringsverksamhet tillämpas.

Dessutom preciseras den bestämmelse i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen som gäller värdering av tillgångar när aktiebolags nettoförmögenhet beräknas.

Lagen om bostadshusreservering i beskattningen ändras så att fastighetssamfund, som i fortsättningen omfattas av lagen om beskattning av näringsverksamhet, fortfarande får dra av bostadshusreservering från sin inkomst.

Till lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning fogas en bestämmelse enligt vilken oanvänd avräkning av utländsk skatt i förvärvskällan för annan verksamhet får dras av från skatter på inkomst som hör till samfundets näringsförvärvskälla.

**RP 257/2018 rd**

Lagarna avses träda i kraft den 1 juli 2019. Ändringarna tillämpas första gången vid beskattningen för skatteåret 2020.

---

**INNEHÅLL**

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
INNEHÅLL .....	3
ALLMÅN MOTIVERING .....	5
1 NULÄGE .....	5
1.1 Lagstiftning och praxis.....	5
1.1.1 Allmänt om indelningen i förvärvskällor .....	5
1.1.2 Förvärvskällans betydelse vid beskattningen av samfund.....	5
1.1.3 Delvis skattefria samfund.....	8
1.1.4 Förvärvskällans betydelse vid beskattningen av andra skattskyldiga .....	9
1.1.5 Hyresverksamhet.....	10
1.1.6 Tillgångsslag .....	10
1.1.7 Internationella situationer.....	11
1.2 Den internationella utvecklingen samt lagstiftningen i Europeiska unionen och i utlandet .....	12
1.2.1 Den internationella utvecklingen.....	12
1.2.2 Lagstiftningen i Europeiska unionen.....	12
1.2.3 Lagstiftningen i utlandet.....	13
1.3 Bedömning av nuläget .....	16
1.3.1 Allmänt.....	16
1.3.2 Hyresverksamhet.....	18
2 MÅLSÄTTNING OCH DE VIKTIGASTE FÖRSLAGEN.....	19
2.1 Målsättning .....	19
2.2 Alternativ .....	19
2.3 De viktigaste förslagen.....	21
2.3.1 Näringsskattelagen .....	21
2.3.2 Inkomstskattelagen.....	26
2.3.3 Koncernbidragslagen.....	27
2.3.4 Lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen .....	27
2.3.5 Lagen om bostadshusreservering vid beskattningen .....	27
2.3.6 Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning.....	28
2.3.7 Lättnad i generationsväxlingssituationer enligt lagen om skatt på arv och gåva .....	28
3 PROPOSITIONENS KONSEKVENSER .....	28
3.1 Ekonomiska konsekvenser.....	28
3.1.1 Bakgrund till kalkylerna samt bedömningsmetod.....	28
3.1.2 Konsekvenserna för beskattningen av aktiebolag och andelslag.....	30
3.2 Övriga konsekvenser.....	32
4 BEREDNINGEN AV PROPOSITIONEN .....	32
DETALJMOTIVERING .....	34
1 LAGFÖRSLAG .....	34
1.1 Näringsskattelagen.....	34
1.2 Inkomstskattelagen .....	39
1.3 Koncernbidragslagen .....	39
1.4 Lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen.....	39
1.5 Lagen om bostadshusreservering vid beskattningen.....	40
1.6 Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning.....	40
2 IKRAFTTRÄDANDE .....	40
LAGFÖRSLAG .....	42

## RP 257/2018 rd

1. Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet .....	42
2. Lag om ändring av inkomstskattelagen .....	46
3. Lag om ändring av 2 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen .....	47
4. Lag om ändring av 3 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen .....	48
5. Lag om ändring av 1 § i lagen om bostadshusreservering vid beskattningen .....	49
6. Lag om ändring av 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning .....	50
BILAGOR .....	51
PARALLELLTEXTER .....	51
1. Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet .....	51
2. Lag om ändring av inkomstskattelagen .....	56
3. Lag om ändring av 2 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen .....	57
4. Lag om ändring av 3 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen .....	58
5. Lag om ändring av 1 § i lagen om bostadshusreservering vid beskattningen .....	59
6. Lag om ändring av 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning .....	60

## ALLMÄN MOTIVERING

### 1 Nuläge

#### 1.1 Lagstiftning och praxis

##### 1.1.1 Allmänt om indelningen i förvärvskällor

I beskattningen indelas inkomsterna i förvärvskällor och för fysiska personer och dödsbon i inkomstslag. Den beskattningsbara inkomsten från respektive förvärvskälla beräknas separat. Även förlust fastställs enligt förvärvskälla i beskattningen. Förvärvskällorna hänför sig till näringsverksamhet, jordbruk och annan verksamhet.

Enligt 2 § i inkomstskattelagen (1535/1992) föreskrivs det särskilt om beräkning av resultatet av näringsverksamhet och jordbruk. Enligt 1 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968, *näringskattelagen*) beräknas resultatet av näringsverksamhet vid verkställande av inkomstbeskattningen så som den lagen föreskriver. Med näringsverksamhet avses rörelse och yrkesutövning. Enligt 2 § utgör den skattskyldiges rörelse och näringsutövning näringsverksamhetens förvärvskälla. Resultatet av jordbruk enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) uträknas enligt den lagen vid stats- och kommunalbeskattningen. Indelningen i förvärvskällor följer tillämpningsområdena för inkomstskattelagen, näringskattelagen och inkomstskattelagen för gårdsbruk.

Begreppet näringsverksamhet eller dess kännetecken definieras inte i näringskattelagen. I 1 § sägs att med näringsverksamhet avses rörelse och yrkesutövning, men dessa begrepp definieras inte närmare i varken lagen eller motiveringen. Företagsbeskattningens nydaningskommision ansåg i sitt betänkande (Kommittébetänkande 1966: B 86) att begreppen var så pass klara att det inte var nödvändigt med någon närmare definition i lagtexten. Gränserna för näringsverksamhet avgörs därför i rättspraxis utifrån etablerade principer. Som kännetecken på näringsverksamhet har vanligtvis betraktats bland annat strävan efter vinst, aktiv och planmässig verksamhet, självständig, omfattande och fortlöpande verksamhet samt verklig ekonomisk risk.

Om en fastighet eller någon annan nytthet används uteslutande eller i huvudsak för syften som främjar näringsverksamheten hör den till näringsförvärvskällan. Om ett samfund som bedriver näringsverksamhet har sådan egendom som inte betjänar näringsverksamheten och inte hör till jordbrukets förvärvskälla, hör den till förvärvskällan för annan verksamhet, dvs. den personliga förvärvskällan.

Med stöd av inkomstskattelagen bildas den beskattningsbara förvärvskällan för annan verksamhet av all verksamhet som inte betraktas som näringsverksamhet eller bedrivande av jordbruk. Inkomstskattelagen tillämpas till exempel på bolag som bedriver värdepappershandel när verksamheten inte är så omfattande att det kan anses vara fråga om bedrivande av rörelse. Om bolagets verksamhet är enbart innehav av aktier och bolagets ägarkrets är snäv, omfattas bolaget av inkomstskattelagen. Moderbolagen i en koncern och holdingbolag som fungerar som hjälpbolag i koncernen omfattas dock i allmänhet av näringskattelagen. Innehav och besittning av fastigheter samt hyresverksamhet betraktas i regel inte som näringsverksamhet ens när verksamheten bedrivs i stor skala. Ett undantag utgör till exempel ett koncernbolag som hyr lokaler för koncernens egen rörelse. På bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsbolag tillämpas av hävd inkomstskattelagen.

##### 1.1.2 Förvärvskällans betydelse vid beskattningen av samfund

## RP 257/2018 rd

På samfunds samtliga inkomster, oberoende av förvärvskälla, tillämpas vanligtvis en proportionell samfundsskattesats på 20 procent. Indelningen i förvärvskällor inom samfundsbeskattningen betyder i första hand att den skattskyldiges inkomster och utgifter hänförs till korrekt verksamhet, dvs. förvärvskälla. Därför får även en fastställd förlust dras av endast i den förvärvskälla där den har uppkommit.

Enligt 119 § i inkomstskattelagen dras förlust som härrör av näringsverksamhet och av jordbruk under ett skatteår av från näringsverksamhetens och jordbrukets resultat under de tio följande åren, i den mån resultat uppkommer. Med näringsförlust avses ett enligt näringskattelagen uträknat förlustresultat och med jordbruksförlust ett enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk uträknat förlustresultat. Enligt 120 § i inkomstskattelagen ska annan förlust för samfund, näringsammanslutningar och samfälliga förmåner än närings- och jordbruksförlust dras av från inkomsten av den övriga verksamheten under de tio följande skatteåren, i den mån inkomst uppkommer.

De olika skattelagarna, utifrån vilkas tillämpningsområde förvärvskällorna bestäms, skiljer sig åt i någon mån i fråga om skattepliktiga inkomster och avdragbara utgifter. Samfunds faktiska skattebördan kan således variera beroende på vilken lag som tillämpas på verksamheten.

Den allmänna principen i näringskattelagen är omfattande skatteplikt för inkomster och omfattande avdragbarhet för utgifter. Alla inkomster av näringsverksamhet är i princip skattepliktiga och alla utgifter och förluster som härrör av inkomstens förvärvande eller bibehållande är avdragbara, om inte skatteplikten eller avdragbarheten har begränsats genom en uttrycklig bestämmelse. Enligt inkomstskattelagen är utgifterna för inkomstens förvärvande eller bibehållande avdragbara, dvs. naturliga avdrag. Inkomstskattelagen har inte någon allmän bestämmelse om avdragbarhet för förluster, men i rättspraxis har förluster i vissa fall betraktats som utgifter för inkomstens förvärvande. En kursförlust är avdragsgill i förvärvskällan för annan verksamhet endast om den hänför sig till en skuld för inkomstens förvärvande som upptagits i en främmande valuta (HFD 2015:178).

Inkomsten av aktieöverlåtelse kan vara skattefri bara när samfundets beskattningsbara inkomst fastställs enligt näringskattelagen. Överlåtelseinkomsten av aktier som ingår i anläggningstillgångarna är skattefri inkomst i ett aktiebolags eller andelslags beskattning, om den skattskyldige i ett års tid har ägt minst tio procent av aktiekapitalet i det bolag som överläts. Överlåtelseförlust som härrör av sådana aktier är inte avdragbar. Tidigare var förluster av aktieöverlåtelse avdragbara enligt näringskattelagen i betydligt större utsträckning än i beskattningen enligt inkomstskattelagen. Förluster kunde avdras obegränsat. Efter införandet av 6 b § i näringskattelagen har den skattemässiga behandlingen av överlåtelseförluster skärpts. Avräkningen av överlåtelseförluster i samfundsbeskattningen enligt inkomstskattelagen begränsas av att de kan dras endast från överlåtelsevinster under skatteåret och de fem följande åren.

Försäkringsersättningar till samfund behandlas på olika sätt i beskattningen beroende på om ersättningarna är inkomst i näringsförvärvskällan eller förvärvskällan för annan verksamhet. Enligt näringskattelagen betraktas försäkringsersättningar om vederlag och är skattepliktig inkomst. Enligt inkomstskattelagen är skadestånd och försäkringsersättningar inte skattepliktig inkomst, om de inte har erhållits i stället för skattepliktiga inkomster. Inom näringsbeskattningen kan man dock med hjälp av en återanskaffningsreservering hindra att ersättningen direkt beaktas som intäkt. En återanskaffningsreservering förutsätter att den skattskyldige fortsätter med sin verksamhet och skaffar nya förslitning underkastade anläggningstillgångar i stället för de förstörda. Inkomstskattelagen har inga bestämmelser om återanskaffningsreservering.

När det gäller periodisering avviker de olika förvärvskällorna inte mycket från varandra, om det är fråga om beskattning av bokföringsskyldiga samfund. Inkomster och utgifter i näringsverksamhetens förvärvskälla periodiseras i enlighet med prestationsprincipen. Den normala periodiseringsprincipen i inkomstskattelagen är kassapprincipen. Med stöd av 116 § i inkomstskattelagen periodiserar de bokföringsskyldiga dock även inkomster och utgifter som hör till förvärvskällan för annan verksamhet enligt prestationsprincipen. I jordbrukets förvärvskälla periodiseras inkomster och utgifter dock enligt kassapprincipen.

Även om den bokföringsskyldige beskattas enligt inkomstskattelagen för fastighetsverksamhet, ska bolaget intäktsföra hyresinkomsterna i enlighet med prestationsprincipen. Om hyran inte fås in trots indrivningsförsök, får bolaget enligt rättspraxis dra av förlusten av den utblivna hyran som utgift för inkomstens förvärvande det år förlusten konstaterats, trots att förlusten av fordran inte föreskrivits som avdragsgill i inkomstskattelagen. Förlust av fordran har i rättspraxis ansetts avdragbar även när förlusten har realiserats i samband med gäldenärens konkurs (HFD 2014:21).

Ikke realiserade värdestegringar och värdenedgångar beaktas i beskattningen endast när posten i fråga hör till näringsförvärvskällan. Av anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar är den del avdragbar kostnad som överskrider den anskaffningsutgift som sannolikt behövs för motsvarande omsättningstillgång vid skatteårets utgång. Även icke realiserade värdenedgångar på penninginrättnings- och försäkrings- och pensionsanstalters investeringstillgångar är avdragbara. En värdenedgång på egendom som tillhör finansieringstillgångarna är avdragbar först när den är slutgiltig. Försäljningsfordringar som gått förlorade får dock dras av redan när förlusten konstaterats. Ikke realiserade förändringar i värdet på finansiella instrument som hålls för handel beaktas när förändringarna i det verkliga värdet har upptagits som intäkter eller kostnader i bokföringens resultaträkning.

Enligt näringskattelagen får en beskattningsbar skattskyldig göra avdrag för värdenedgång på andra värdepapper än aktier samt andra anläggningstillgångar som är underkastade förslitning än markområden, om egendomens värde vid skatteårets utgång är väsentligt lägre än anskaffningsutgiften. Eftersom avdrag för värdenedgång inte längre kan göras i fråga om anläggningstillgångsaktier, har bestämmelsens betydelse krympt ytterligare. Motsvarande möjlighet att dra av icke realiserad värdenedgång finns inte i inkomstskattelagen.

Näringskattelagen innehåller vissa bestämmelser om avdragbara reserveringar. I inkomstskattelagen föreskrivs däremot endast om utgiftsreservering i anslutning till skogsbruk. Avdragbarheten för reserveringar i näringsverksamhetens förvärvskälla är dock i vissa fall begränsad enligt företagsformen eller branschen. Den skattskyldige får enligt näringskattelagen från sin skattepliktiga inkomst dra av till exempel en återanskaffningsreservering för anläggningstillgångar som är underkastade förslitning. Reserveringsbestämmelser för specialbranscher gäller depositionsbankers och kreditinstituts kreditförlustreservering, garantireservering för en skattskyldig som bedriver byggnads-, skeppbyggnads- eller metallindustriverksamhet och reservering som motsvarar överföringen till tilläggsförsäkringsansvaret för ett försäkringsbolag som bedriver lagbestämd pensionsförsäkring. Om inkomstskattelagens bestämmelser tillämpas på beräkningen av samfundets inkomst kan motsvarande reserveringar inte dras av.

I lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986, *koncernbidragslagen*) föreskrivs om möjlighet att ge ett bolag inom samma koncern ett avdragbart koncernbidrag. Koncernbidrag som får dras av i beskattningen kan ges endast mellan aktiebolag eller andelslag som bedriver rörelse. Koncernbidrag får dras av endast från näringsinkomst. Avdragbart koncernbidrag får således inte ges eller tas emot av sådana bolag i koncernen som grundats för att äga och besitta fastigheter och som omfattas av endast inkomstskattelagen. Även bostadsaktiebolag och öm-

sesidiga fastighetsaktiebolag som omfattas av inkomstskattelagen står utanför koncernbidragslagens tillämpningsområde.

Även skattelättnader kan rikta sig mot endast en viss förvärvskälla. Om ett samfund äger bostadshus och inkomstskattelagen tillämpas vid beskattningen, har samfundet möjlighet att från sin skattepliktiga inkomst dra av en bostadshusreservering som avses i lagen om bostadshusreservering i beskattningen (846/1986).

En bostadshusreservering får dras av endast från annan inkomst än näringsinkomst eller jordbruksinkomst. Om samfundets huvudsakliga verksamhet grundar sig på ägande och besittning av en fastighet eller på hyresverksamhet som grundar sig på ägande av en fastighet, får samfundet dra av en bostadshusreservering även från sin näringsinkomst förutsatt att samfundet har beviljats lån eller räntestöd för nybyggnad, ombyggnad eller anskaffning av bostäder med stöd av vissa lagar som nämns särskilt.<sup>1</sup> Om något sådant lån inte finns går det inte att göra en bostadshusreservering, eftersom näringskattelagen tillämpas på samfundets inkomst. Ett aktiebolag som bedriver sedvanlig företagsverksamhet kan inte göra en bostadshusreservering av resultatet av näringsverksamheten, trots att en bostadsbyggnad ingår i dess rörelsetillgångar.

Bostadshusreserveringen är av stor betydelse för sådana samfund vilkas huvudsakliga verksamhet är ägande och besittning av en fastighet och hyresverksamhet som grundar sig på därpå. Den till antalet största gruppen som har nytta av bostadshusreserveringar är bostadsaktiebolagen, vilkas reserveringar ändå utgör rätt små eurobelopp. Enligt de uppgifter som samfunden lämnade till Skatteförvaltningen hade cirka 2 660 bostadsaktiebolag en bostadsreservering i sin beskattning skatteåret 2016 och det sammanlagda beloppet av dessa reserveringen var något över 193 300 000 euro. Av de ömsesidiga fastighetsaktiebolagen hade cirka 100 bolag en reservering och det sammanlagda beloppet av reserveringarna var drygt 21 300 000 euro. Samma år hade cirka 400 andra fastighetsaktiebolag än ömsesidiga bolag samt cirka 115 andra aktiebolag en bostadshusreservering. Dessa fastighetsbolags bostadshusreserveringar uppgick till totalt cirka 489 200 000 euro och de andra aktiebolagens till cirka 708 200 000 euro.

De skattelättnader som tillämpats tidigare och som riktats mot investeringar i utvecklingsområden samt andra produktiva investeringar har kunnat göras endast i beskattningen av skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet.

### 1.1.3 Delvis skattefria samfund

Beskattningen av vissa samfund är förenade med särdrag jämfört med den allmänna samfundsbeskattningen. Allmännyttiga samfund är enligt 23 § i inkomstskattelagen skattskyldiga endast för näringsinkomster samt inkomster av en fastighet eller en del av en fastighet som används för andra än allmänna eller allmännyttiga ändamål. För de sistnämnda fastighetsinkomsterna betalar de skatt endast till kommunen enligt en lägre skattesats än den normala samfundsskattesatsen. Den sänkta skattesatsen var fram till skatteåret 2017 6,07 och är från och med 2018 6,27 procent. De verksamheter som uppräknas i den nämnda bestämmelsen, och som i första hand kan karakteriseras som medelsinsamling, betraktas inte som ett allmännyttigt samfunds näringsverksamhet. Även aktiebolag och andelslag kan vara allmännyttiga samfund, om de uppfyller villkoren i 22 § i inkomstskattelagen.

---

<sup>1</sup> Aravalagen (1189/1993), den lag som nämns i 2 § 1 punkten i aravabegränsningslagen (1190/1993), lagen om räntestöd för hyresbostadslån och bostadsrättshuslån (604/2001), lagen om räntestöd för hyresbostadslån (867/1980), lagen om räntestöd för bostadsrättshuslån (1205/1993).



All sådan inkomst för ett allmännyttigt samfund som hör till näringsförvärvskällan är skattepliktig näringsinkomst. Även inkomsten av en fastighet är skattepliktig, om fastigheten ingår i näringsförvärvskällan.

Inkomster som ingår i förvärvskällan för annan verksamhet är skattefria med undantag av inkomsten av ovannämnda fastigheter. Sådana inkomster är till exempel det allmännyttiga samfundets inkomster av investeringsverksamhet, såsom överlåtelsevinster av fastigheter och värdepapper samt hyresinkomster som grundar sig på bostads- och fastighetsaktier.

Andra delvis skattefria samfund, bland annat staten, kommuner, samkommuner, landskap, församlingar och religiösa samfund liksom universitet och yrkeshögskolebolag, berörs av begränsad skattskyldighet. Skattskyldigheten gäller näringsinkomst samt i begränsad utsträckning fastighetsinkomst. På skattepliktig fastighetsinkomst tillämpas en sänkt inkomstskattesats på 6,27 procent. Hyresverksamhet som hänför sig till ett offentligt samfunds lagbestämda verksamhet, dvs. verksamhet som ålagts ett offentligt samfund med stöd av lag, är inte skattepliktig.

Eftersom näringsinkomst är skattepliktig i beskattningen av delvis skattefria samfund samtidigt som övriga inkomster är begränsat skattepliktiga eller skattefria, är indelningen i förvärvskällor av avsevärd betydelse för dessa samfund.

#### 1.1.4 Förvärvskällans betydelse vid beskattningen av andra skattskyldiga

Beskattningen av fysiska personer avviker väsentligt från det skattesystem som tillämpas på samfund. Vid beskattningen av fysiska personer tillämpas ett differentierat skattesystem, enligt vilket inkomsterna också indelas i inkomstslag vid sidan av förvärvskällor. Inkomstslagen är förvärvsinkomster och kapitalinkomster. På förvärvsinkomster tillämpas en progressiv skatteskala, medan kapitalinkomster beskattas enligt en proportionell skattesats. Kapitalinkomst beskattas enligt kapitalinkomstskattesatsen. Skattesatsen för kapitalinkomster är i allmänhet 30, för kapitalinkomster som överstiger 30 000 euro är skattesatsen 34. Fysiska personers näringsinkomst indelas i beskattningsbar kapitalinkomst och förvärvsinkomst på grund av näringsverksamhetens nettoförmögenhet.

Även de beskattningsprinciper som tillämpas på öppna bolag och kommanditbolag skiljer sig väsentligt från samfundsbeskattningen. Ett öppet bolag eller ett kommanditbolag är inte en separat skattskyldig utan en näringssammanslutning som ska betraktas som ett beräkningssubjekt. Resultatet av näringssammanslutningens verksamhet beräknas enligt förvärvskälla och förvärvskällornas resultat fördelas som bolagsmännens beskattningsbara inkomstandelar. Om en förvärvskälla uppvisar förlustresultat, fastställs förlusten som näringssammanslutningens förlust i den aktuella förvärvskällan. Ett öppet bolags eller kommanditbolags förlust kan inte alls överföras på bolagsmannen i beskattningen.

Bolagsmannens inkomstandel av närings- och jordbruksinkomsten indelas i kapitalinkomst och förvärvsinkomst i beskattningen av en fysisk person som är bolagsman utifrån bolagsmannens andel i sammanslutningens förvärvskällans nettoförmögenhet vid utgången av föregående skatteår. Inkomstandelen från förvärvskällan för annan verksamhet beskattas helt och hållet som kapitalinkomst. Den andel av inkomstandelen som utgörs av överlåtelsevinster av fastigheter och värdepapper som ingår i anläggningstillgångarna för näringsverksamhetens förvärvskälla behandlas alltid som bolagsmannens kapitalinkomst. Kapitalinkomstandelen beskattas enligt kapitalinkomstskattesatsen. Inkomstandelarnas förvärvsinkomstandelar beskattas tillsammans med bolagsmannens övriga förvärvsinkomst enligt en progressiv skatteskala. I beskattningen av ett samfund som är bolagsman fastställs inkomstandelens förvärvskälla enligt sammanslutningens förvärvskälla.

### 1.1.5 Hyresverksamhet

Enligt regeringens proposition som ledde till att näringskattelagen stiftades (RP 172/1967 rd) kunde fastighetsuthyrningsverksamhet innan näringskattelagen stiftades betraktas som näringsverksamhet, om verksamheten bedrevs i stor skala. Av näringskattelagens motivering framgår inte att avsikten skulle ha varit att behandla hyresverksamhet på ett sätt som avviker från annan näringsverksamhet.

Efter stiftandet av näringskattelagen etablerades emellertid en sådan praxis att inkomsten av fastighetsuthyrningsverksamhet i princip har betraktats som inkomst i förvärvskällan för annan verksamhet, på vilken tillämpas inkomstskattelagen, och inte ens omfattande självständig hyresverksamhet har betraktats som näringsverksamhet. Exempelvis i högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 1988 B 508 var den sammanlagda arean av ett börsnoterats bolags hyresobjekt cirka 23 000 kvadratmeter och nettohyresinkomsterna 33 miljoner mark per år. Trots omfattningen och att bolaget var börsnoterat betraktades inte hyresverksamheten som näringsverksamhet.

Trots att den etablerade huvudregeln är att inkomstskattelagen tillämpas på omfattande hyresverksamhet, har uthyrning i rättspraxis i vissa fall betraktats som näringsverksamhet. Uthyrning av en fastighet kan ingå i näringsverksamhetens förvärvskälla när den skattskyldige bedriver även annan verksamhet med nära anknytning till uthyrning av fastigheter, såsom uppförande, förädling och utveckling av fastigheter samt tillhandahållande av fastighetstjänster. I avgörandet HFD 1992 liggare 4828 hyrde ett bolag bostadslägenheter av enskilda och företag på flera olika orter, och vid behov iståndsatte, möblerade och städade det lägenheterna. Bolaget hyrde ut lägenheterna till företag med kortvariga hyreskontrakt. Näringskattelagen tillämpades på bolagets verksamhet. Högsta domstolen ansåg i sitt avgörande HFD 2000 liggare 2885 att ett börsnoterat bolag som bedrev omfattande hyresverksamhet var utövare av näringsverksamhet. I avgörandet uppmärksammades å ena sidan att bolaget var börsnoterat och å andra sidan att det handlade om omfattande och fortlöpande förädling av hyresobjekt och aktiv besittning av fastigheter. Avgörandet HFD 2014:36 gällde en specialsituation där lokaler som var i ett ömsesidigt fastighetsbolags besittning användes för moderbolagets rörelse. Det ansågs finnas ett sådant samband mellan bolagen som hänförde sig till bedrivande av rörelse och fastighetsbolagets resultat skulle beräknas i enlighet med näringskattelagen.

Enskildas fastighetsinvesteringar jämföras i stor utsträckning med värdepappersinvesteringar. Hyresinkomster och överlåtelsevinster av fastigheter beskattas som kapitalinkomster enligt inkomstskattelagen.

### 1.1.6 Tillgångsslag

De tillgångsslag som ingår i näringsförvärvskällan definieras i bestämmelserna som gäller dem. I respektive tillgångsslag kan ingå endast sådana tillgångar som motsvarar den lagstadgade definitionen av det aktuella tillgångsslaget. Med tanke på frågan om förvärvskälla är innehålllet i begreppen anläggningstillgångar och finansieringstillgångar av särskild betydelse.

Anläggningstillgångar är tillgångar som är avsedda för bestående bruk i näringsverksamheten. I rättspraxis har en helhetsbedömning av situationen tillämpats för att avgöra huruvida aktier hör till anläggningstillgångarna. Aktier har ansetts ingå i ägarbolagets anläggningstillgångar för det första när det finns ett samband som hänför sig till bedrivande av rörelse mellan bolagen. Även andra aktieinnehav som betjänar bedrivandet av rörelse betraktas som anläggningstillgångar. Sålunda hör till exempel ett dotterbolags aktier i allmänhet till koncernens moderbolags anläggningstillgångar, även om bolagen är verksamma i olika branscher. Även ett sådant aktieinnehav vars syfte är att utvidga verksamheten till en ny bransch hör till anlägg-

ningstillgångarna. Som anläggningstillgångar betraktas också företags så kallade strategiska investeringar.

Enligt 9 § om finansieringstillgångar i den nuvarande näringskattelagen är pengar, bank- och kontofordringar, växelfordringar och andra dylika finansieringsmedel finansieringstillgångar. När näringskattelagen stiftades definierades finansieringstillgångar avsiktligt vitt. I regeringens proposition konstateras att definitionen av finansieringstillgångar medger möjlighet att till finansieringstillgångarna räkna t.o.m. nyttigheter som skapats genom nya finansieringsformer. Som sådana nya instrument nämndes placeringsbevis, företagsbevis, kommunbevis, statliga skuldförbindelser, notariatplaceringar samt avtalsskulder till banken.

Medel som hör till finansieringstillgångarna är till exempel investeringar i företaget eller medel som samlats i företaget som resultat av företagsverksamheten. På samma sätt som i fråga om övriga tillgångsslag avgör inte tillgångarnas art när en tillgångspost ingår i finansieringstillgångarna. Tillgångsslaget avgörs inte heller enbart utifrån den tid en insättning eller en annan motsvarande investering behållits. Pengarna i företagets kassa samt bankfordringar och kortfristiga fordringar utgör den grundläggande delen av finansieringstillgångarna, men i finansieringstillgångarna kan ingå även andra tillgångsposter som tjänar motsvarande syften. Sådana medel kan vara till exempel aktier eller placeringsfondandelar, i vilka de medel som behövs för rörelsen är tillfälligt placerade, samt sådana tillgångar som har erhållits för en prestation som företaget överlåtit.

Omsättningstillgångar är handelsvaror, råämnen, halvfabrikat och övriga nyttigheter, som är avsedd för överlåtelse som sådana eller i förädlad form. Även förnödenheter som är avsedda för förbrukning i näringsverksamheten, såsom bränslen och smörjämnen samt övriga nyttigheter, hänförs till omsättningstillgångarna.

Bara penninginrättningar samt försäkrings- och pensionsanstalter har investeringstillgångar. Till investeringstillgångarna hör egendom ska ha anskaffats för investering av dessa företags medel eller tryggnad av investeringar. Fordringar är inte investeringstillgångar utan hör till finansieringstillgångarna.

Sådana tillgångar som inte har något samband med näringsverksamhet som den skattskyldige bedriver hör för närvarande till förvärvskällan för annan verksamhet, som omfattas av inkomstskattelagen. I denna förvärvskälla kan ingå tillgångar med mycket varierande syfte och egenskaper. Typiska tillgångar som ingår i förvärvskällan för annan verksamhet är nyttigheter som en delägare använder privat. I praktiken kan i denna post också ingå till exempel långsiktiga investeringar i olika investeringsinstrument.

#### 1.1.7 Internationella situationer

Bestämmelser om skattskyldighet för utländska samfund finns i inkomstskattelagen. Utländska samfund är begränsat skattskyldiga i Finland. Begränsat skattskyldiga är i allmänhet skyldiga att betala skatt till Finland endast på inkomster som förvärvats i Finland. Inkomst som förvärvats i Finland är enligt 10 § i inkomstskattelagen bland annat inkomst av här belägna fastigheter eller av lägenheter som innehåses på grundval av aktier i ett finskt bostadsaktiebolag eller annat aktiebolag eller på grundval av medlemskap i ett bostadsandelslag eller något annat andelslag samt inkomst av rörelse som har bedrivits här. Inkomst som förvärvats i Finland är enligt inkomstskattelagen också vinst som har uppkommit vid överlåtelse av en fastighet som är belägen här eller av aktier eller andelar i ett finskt bostadsaktiebolags eller annat aktiebolag eller andelslag, av vars samtliga tillgångar mera än 50 procent utgörs av en eller flera fastigheter som är belägna här. Om Finland har ett skatteavtal med det utländska sam-

fundets hemviststat, begränsar skatteavtalets bestämmelser den beskattningsrätt som baserar sig på finsk lagstiftning.

Ett utländskt samfunds rörelseinkomst som förvärvats i Finland kan enligt skatteavtalen beskattas i Finland endast när samfundet har ett fast driftställe här. Till det fasta driftställets rörelseinkomst kan då höra även andra inkomsttyper som nämns särskilt i skatteavtalet. Enligt skatteavtalen kan inkomst av fast egendom i Finland beskattas i Finland trots att inkomsten inte hör till det fasta driftstället.

Med fast driftställe avses enligt 13 a § i inkomstskattelagen en plats på vilken det för näringsverksamhetens stadigvarande bedrivande finns en särskild plats för affärsverksamhet eller där särskilda anordningar vidtagits. I de skatteavtal som Finland ingått finns dessutom en definition av fast driftställe, som vanligtvis baserar sig på artikel 5 i OECD:s modellskatteavtal. Begreppen fast driftställe i inkomstskattelagen och skatteavtalen motsvarar i stora drag varandra, trots att det finns skillnader. I en skatteavtalsituation är skatteavtalets definition av fast driftställe central för omfattningen av Finlands beskattningsrätt.

När Finland har rätt att beskatta ett utländskt samfund beräknas den beskattningsbara inkomsten i enlighet med finsk lagstiftning. Som i skatteavtalen avsedd rörelseinkomst betraktas i praktiken inkomst i näringsförvärvskällan, vilken beräknas i enlighet med näringssskattelagens bestämmelser.

Dubbelbeskattning av inkomst som ett i Finland allmänt skattskyldigt samfund förvärvat utomlands och som beskattats i en annan stat undanröjs genom avräkningsmetoden eller undantagandemetoden. Vanligtvis används avräkningsmetoden, enligt vilken dubbelbeskattning undanröjs enligt förvärvskälla. Avräkningens högsta belopp beräknas enligt förvärvskälla i beskattningen av samfundet. Om beloppet av de skatter som betalats i den främmande staten inte kan avräknas i sin helhet under skatteåret, avräknas det belopp som inte avräknats från de skatter som under de fem följande åren påförs sådan inkomst som ska hänföras till samma förvärvskälla.

## **1.2 Den internationella utvecklingen samt lagstiftningen i Europeiska unionen och i utlandet**

### **1.2.1 Den internationella utvecklingen**

Begreppet förvärvskälla är sällsynt i en internationell granskning. Samfundsbeskattningen innehåller vanligtvis inte något begrepp som motsvarar förvärvskälla. Även EU:s direktiv som gäller företagsbeskattning tillämpas på samfundens alla inkomster oberoende av indelning i förvärvskällor.

### **1.2.2 Lagstiftningen i Europeiska unionen**

I Europeiska unionens direktiv som gäller inkomstbeskattning indelas samfundens verksamhet inte i olika förvärvskällor eller verksamheter. Däremot bestäms direktivens tillämpningsområde utifrån samfundsformen.

Direktivet (EU) 2011/96 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (*moder-dotterbolagsdirektivet*) tillämpas på bolag som har någon av de bolagsformer som är uppräknade i direktivets bilaga. Dessa bolagsformer

är bolag som enligt finsk lagstiftning har aktiebolag, andelslag, sparbanks och försäkringsbolag i namnet. På samma samfundsformer tillämpas också direktivet 2009/133/EG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (*direktivet om företagsomstruktureringar*).

Den 12 juli 2016 antogs rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (*direktivet mot skatteflykt*). Detta direktiv innehåller fem åtgärder som ska förhindra skatteflykt. Beräkningen av den beskattningsbara inkomsten berörs av en gräns för avdragsgilla räntor. Direktivets tillämpningsområde omfattar alla skattskyldiga som är skyldiga att betala bolagsskatt. Inom det finländska skattesystemet omfattar tillämpningsområdet således alla finländska samfund oberoende av till vilken förvärvskälla den verksamhet de bedriver hänförs. Exempelvis direktivets begränsning som gäller avdrag av ränteutgifter ska tillämpas både på samfund som beskattas enligt näringskattelagen och på sådana som beskattas enligt inkomstskattelagen. De ändringar som direktivet förutsätter ska tillämpas senast från och med skatteåret 2019. Regeringens proposition med förslag till lag om genomförande av direktivet har överlämnats den 27 september 2018 (RP 150/2018 rd).

Kommissionen har den 25 oktober 2016 lagt fram ett förslag till rådets direktiv om gemensam samfundsskattebas (Common Corporate Tax Base, CCTB, *CCTB-direktivförslaget*). Det innehåller bestämmelser om beräkning av det beskattningsbara resultatet, dvs. skattebasen. På bolag som berörs av direktivets bestämmelser om beräkning av det beskattningsbara resultatet tillämpas inte den nationella samfundsbeskattningen i ärenden som berör direktivets tillämpningsområde.

Det föreslås att det ska vara obligatoriskt att tillämpa direktivet på bolag som grundats i enlighet med en medlemsstats lagstiftning, om bolagets bolagsform är någon av dem som uppräknas i bilaga I till direktivet och om de övriga villkoren enligt direktivet är uppfyllda. Finländska bolag som nämns är aktiebolag, andelslag, sparbanks och försäkringsbolag. På dessa finländska samfundsformer tillämpas det i direktivet angivna sättet att fastställa den beskattningsbara inkomsten utan att samfundens inkomster och utgifter indelas i olika förvärvskällor.

### 1.2.3 Lagstiftningen i utlandet

#### *Sverige*

Enligt den svenska inkomstskattelagen avses med näringsverksamhet förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. All verksamhet som bedrivs av samfund och andra juridiska personer beskattas som näringsverksamhet också när de allmänna villkoren för näringsverksamhet inte är uppfyllda. Som samfunds näringsverksamhet betraktas utöver verksamhet enligt definitionen av allmän näringsverksamhet även inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar, till exempel värdepapper, och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster. Den näringsverksamhet som ett samfund bedriver utgör en helhet. Om ett samfund är delägare i en näringsammanslutning, räknas också sammanslutningens verksamhet till delägarens näringsverksamhet.

Även tillgångar som samfundet äger men som anskaffats för delägarnas personliga bruk kan hänföras till samfundets näringsverksamhet. Ränteutgifter för och kapitalförluster av tillgångarna hänförs till näringsverksamheten. Delägaren kan då beskattas för den förmån han eller hon erhållit. Löpande utgifter, som orsakas av till exempel delägarens hobbyverksamhet, är delägarens privata levnadskostnader.

### Samfunds värdepapper

Samfunds och andra juridiska personers värdepappersinnehav indelas i olika tillgångsslag utifrån ändamålet med dem. Tillgångsslaget inverkar till exempel på den skattemässiga behandlingen av kapitalvinster och kapitalförluster. Värdepapper hänförs till antingen lagertillgångar eller kapitaltillgångar.

Värdepapper är lagertillgångar när samfundet bedriver aktiv handel med dem och samfundet betraktas som värdepappershandlare. Kapitalvinster på värdepapper som hör till lagertillgångarna är skattepliktig inkomst och kapitalförluster avdragsgilla utan begränsning.

Värdepapper som inte är lagertillgångar hör till kapitaltillgångarna. Värdepapper som ingår i kapitaltillgångarna är antingen näringsbetingade andelar eller kapitalplaceringsandelar.

Näringsbetingade aktier kan enligt lagen ingå i beskattningen av endast vissa samfund, dvs. aktieföretag, föreningar, stiftelser, sparbanker och ömsesidiga försäkringsbolag. Onoterade aktier är alltid näringsbetingade andelar. Noterade värdepapper kan vara näringsbetingade andelar när kravet på minst tio procent av röstetalet uppfylls eller om innehavet betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som kan anses stå det nära.

Löpande intäkter av värdepapper som hänför sig till näringsverksamhet är alltid inkomster av näringsverksamheten. Utdelning är alltid skattefri om den baserar sig på näringsbetingade aktier.

### Kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper och fastigheter

Kapitalvinsten på näringsbetingade aktier som ägs av ett samfund är i regel skattefri inkomst. Kapitalförluster på näringsbetingade aktier får dras av endast när motsvarande kapitalvinst skulle ha varit skattepliktig inkomst. Förlusten får då dras av i begränsad utsträckning endast från motsvarande kapitalvinst på samma sätt som kapitalförluster på aktier som utgör kapitalplaceringsandelar.

Kapitalvinsten på aktier och andra värdepapper som utgör kapitalplaceringsandelar är skattepliktig inkomst. Avdragbarheten för kapitalförluster är begränsad. Kapitalförluster får i allmänhet dras av endast från kapitalvinsten på aktier som är kapitalplaceringsandelar (den s.k. aktiefällan). Det kan till exempel vara fråga om kapitalvinsten på aktier som ingår i kapitalplaceringsandelarna, men också om kapitalvinsten på sådana noterade näringsbetingade aktier beträffande vilka den innehavstid som berättigar till skattefrihet inte är uppfylld. I de fall där kapitalförlusten på näringsbetingade aktier är avdragsgill dras den av på motsvarande sätt. Om det inte är möjligt att dra av kapitalförlusten det år den har uppkommit, får den dras av under de följande skatteåren.

Oavdragen kapitalvinst får på vissa villkor dras av från kapitalvinsten i ett annat koncernbolags beskattning, om det är fråga om samfund som kan ge varandra koncernbidrag.

Förluster på koncerninterna avyttringar berörs av specialbestämmelser, enligt vilka kapitalvinst från dras av först när aktierna avyttras utanför koncernen eller när bolagen inte längre ingår i samma intressegemenskap.

Även kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter som ägs av samfund berörs av en specialbestämmelse. Avyttringsförluster på fastigheter som använts för samfundets egen verksamhet eller för produktions- eller kontorsändamål eller för något annat motsvarande ändamål hos ett samfund som ingår i samma intressegemenskap får dras av från bolagets övriga inkomster

utan begränsningar. På kapitalförluster på fastigheter tillämpas i övrigt avdragsbegränsningar som motsvarar kapitalförlusterna på värdepapper. Ett samfund får drag av kapitalförlusten på en fastighet endast från kapitalvinsten på fastigheten (den s.k. kvittningsfällan vid fastighetsavyttringar). En kapitalförlust får också dras av från ett annat koncernbolags motsvarande vinst på samma villkor som en kapitalförlust på värdepapper. En kapitalförlust på avyttringar inom samma intressegemenskap får dras av först när fastigheten avyttras utanför intressegemenskapen.

#### *Storbritannien*

I Storbritannien består samfunds beskattningsbara inkomst av det sammanlagda beloppet av de beskattningsbara inkomsterna i olika förvärvskällor. Indelningen är av betydelse särskilt med tanke på avdrag av förluster.

Viktiga förvärvskällor (sources of income) är till exempel rörelseinkomst, inkomst av fastighetsaffärsverksamhet (profits of a property business), inkomster utanför rörelsen och överlåtelsevinster, utdelningar och andra vinstfördelningsposter. Fastställandet av den beskattningsbara inkomsten i respektive förvärvskälla berörs av egna bestämmelser. De olika förvärvskällornas resultat sammanställs och på det sammanställda resultatet tillämpas en samfundsskattesats som från och med skatteåret 2017 har varit 19. Vissa specialbranscher, till exempel olje- och gasbolag, berörs av särskilda skattesatser och dessa branscher behandlas som en separat rörelse från samfundets eventuella övriga branscher.

Bestämmelserna om avdrag av förlust är förvärvskällspecifika. Under förluståret kan olika förvärvskällor förluster i allmänhet dras av över gränserna mellan förvärvskällorna.

Förlustutjämning av föregående års inkomster (carry back) eller avdrag under följande skatteår (carry forward) är förenad med begränsningar i fråga om olika förvärvskällor. Begränsningarna har dock lindrats. De nya bestämmelserna gäller förluster som har uppkommit efter den 1 april 2017, och som smidigare än förr kan dras av från samfundets sammanlagda resultat under de följande skatteåren. Förluster som har uppkommit före detta får fortfarande dras av endast från inkomsterna av samma rörelse under de följande skatteåren.

Beloppet av överlåtelsevinsterna beräknas separat, men de beskattas tillsammans med övriga inkomster som en del av samfundets sammanlagda inkomst. Avdragbarheten för överlåtelseförluster är begränsad så att de får dras av endast från överlåtelsevinster.

#### *Tyskland*

I Tyskland är samfund skyldiga att betala både samfundsskatt (Körperschaftsteuer) och näringskatt (Gewerbesteuer) på basis av resultatet. Samfundsskatten är 15 procent, till vilken läggs en solidaritetsavgift (5,5 procent av samfundsskatten). Näringskatten varierar lokalt, den genomsnittliga skattesatsen är 14—17.

Samfunds beskattningsbara resultat baserar sig på resultatet enligt bokföringen. All inkomst som ett samfund erhåller utgör i allmänhet näringsinkomst i beskattningen. Även överlåtelsevinster och övriga kapitalinkomster samt ränteinkomster beskattas på samma sätt som inkomsterna av den egentliga verksamheten. Det finns inte något separat beskattningssystem för överlåtelsevinster, utan vinsterna ingår i samfundets normala beskattningsbara rörelseinkomst. Vinsterna på aktieavyttringar är dock i stor utsträckning skattefria och förluster är på motsvarande sätt icke avdragbara.

Verksamhetsförluster får i allmänhet dras av från de beskattningsbara inkomsterna under kommande år utan tidsbegränsningar (carry forward). För fastställande av samfundsskatten kan samfundet dock välja att upp till ett belopp av en miljon euro dra av förlusten från den beskattningsbara inkomsten året före skatteåret (carry back).

### *Norge*

I Norge tillämpas från och med 2018 en allmän samfundsskattesats på 23 procent på aktiebolags rörelseinkomst, dock så att vissa branscher, såsom oljebranschen, berörs av särskilda skattebestämmelser. Skattepliktiga rörelseinkomster är inkomster av egentlig rörelse, kapitalvinster och passiva inkomster, såsom räntor och royaltyer. Rörelseförluster kan utan begränsning dras av från de följande årens beskattningsbara inkomst.

Överlåtelsevinster på aktier och fastigheter ingår i princip i rörelseresultatet och överlåtelseförluster är avdragsgilla. Vinster som ett norskt aktiebolag erhållit genom avyttring av aktier i ett annat aktiebolag i Norge eller inom EES-området är dock skattefria. Överlåtelseförluster är inte avdragbara i de fall där motsvarande vinster är skattefria.

## **1.3 Bedömning av nuläget**

### 1.3.1 Allmänt

Indelningen i förvärvskällor var ursprungligen viktig i huvudsak för att trygga kommunernas skatteinkomster och fastställa den korrekta skattetagarkommunen. I samband med kapitalskattereformen i början av 1990-talet förlorade indelningen i förvärvskällor sin betydelse inom kommunalbeskattningen. Efter det har det främsta syftet med indelningen varit att hålla isär de beskattningsbara inkomster som beräknas utifrån olika skattelagar.

När skillnaden mellan reglerna för beräkning av den beskattningsbara inkomsten i näringskattelagen och inkomstskattelagen krympte, fick indelningen i förvärvskällor ännu mindre betydelse. Den viktigaste följden av valet av förvärvskälla blev att en fastställd förlust får dras av endast i den förvärvskälla där förlusten har uppkommit. I samfundsbeskattningen betyder indelningen i förvärvskällor i praktiken att samfundet kan ha beskattningsbar inkomst i näringsförvärvskällan samtidigt som det samma år har en förlust eller fortfarande oavdragen förlust som fastställts för tidigare år i förvärvskällan för annan verksamhet. Eftersom inkomsten beräknas enligt förvärvskälla och förlusten dras av enligt förvärvskälla blir det då en beskattningsbar inkomst, även om de olika förvärvskällornas sammanlagda resultat är negativt. Om den förlustbringande förvärvskällans verksamhet har upphört och inget nytt vinstresultat uppkommer under den tid förlusten får avdras, som är tio år, blir förlusten slutgiltigt oavdragen även om att den andra förvärvskällan ger vinst.

De ändringar som företagits i näringskattelagen de senaste åren har i viss mån ökat förvärvskällans betydelse på nytt och lett till nya tolkningsfrågor framför allt beträffande beskattningen av skattskyldiga i samfundsform. År 2004 föreskrevs att samfunds aktier som tillhör anläggningstillgångarna är skattefria på vissa villkor. Förlust av överlåtelse av sådana aktier är inte avdragbar. Skattefriheten för anläggningstillgångsaktier har framhävt skillnaden mellan anläggningstillgångsaktier och aktier som tillhör övriga tillgångsslag. Detta betyder att även frågan om förvärvskälla accentueras, eftersom sådana aktier som inte hänförs till anläggningstillgångarna i praktiken oftast är långsiktiga investeringar och egendom som hör till förvärvskällan för annan verksamhet. Enligt inkomstskattelagen är överlåtelsevinster av aktier skattepliktiga och förluster avdragbara i begränsad utsträckning.



I beskattningen av aktiebolag som bedriver kapitalinvesteringsverksamhet är aktiers överlåtelsepriser skattepliktig inkomst och anskaffningsutgifterna en avdragbar utgift. Man har varit tvungen att klarlägga begreppet kapitalinvestering genom rättspraxis. I vissa avgöranden har det varit fråga om gränsen mellan inkomstskattelagarna, dvs. är verksamheten kapitalinvesteringsverksamhet, som ska betraktas som näringsverksamhet, eller ägande och besittning av värdepapper, som omfattas av inkomstskattelagen.

Från och med skatteåret 2014 har samfunds samt öppna och kommanditbolags rätt att dra av ränteutgifter begränsats genom 18 a § i näringskattelagen. Tills vidare tillämpas inte någon motsvarande reglering på verksamhet som beskattas enligt inkomstskattelagen, så i beskattningen av bland annat holdingbolag och bolag som bedriver olika typer av fastighetsverksamhet kan frågan om förvärvskälla vara av avsevärd betydelse med tanke på avdragbarheten för ränteutgifter. Direktivet mot skatteflykt innehåller bland annat en begränsning av avdragsgilla räntor som gäller ränteutgifter oberoende av förvärvskälla. De ändringar som direktivet förutsätter i skattelagstiftningen ska tillämpas senast från och med skatteåret 2019. Från och med detta skatteår gäller begränsningarna också de skattskyldiga som omfattas av inkomstskattelagen.

I beskattningen av aktiebolag som grundats för att äga och besitta olika värdepapper går gränsen mellan näringsförvärvskällan och förvärvskällan för annan verksamhet i rättspraxis inom holdingbolagsgruppen. Holdingbolag som passivt äger och förvaltar privatpersoners värdepappersinnehav beskattas enligt inkomstskattelagen. Å andra sidan omfattas moderbolagen eller hjälpbolag som förvaltar koncernens innehav av näringskattelagen. Mellan dessa typfall finns en mängd olika holdingbolag beträffande vilken den tillämpliga lagen avgörs från fall till fall.

Moderbolaget i en koncern som bedriver rörelse beskattas i allmänhet som utövare av näringsverksamhet. Tolkningen påverkas av intressesfärstänkandet. Holdingbolag som beskattas med stöd av näringskattelagen hör vanligtvis till en större koncern eller företagsgrupp som bedriver rörelse. Dessa bolag har ofta anställda som sköter företagsgruppens gemensamma ledningsuppgifter, såsom finansledning, finansiering och personalförvaltning. På ett sådant passivt holdingbolag som äger aktier i de bolag som bedriver rörelse men som har grundats för att i första hand förvalta fysiska personers aktieinnehav tillämpas inkomstskattelagen. Den tillämpliga lagen har blivit föremål för tolkning i synnerhet när bolaget äger aktier i till exempel endast ett bolag som bedriver rörelse. Gränsdragningen mellan när det är fråga om ett äkta moderbolag i koncernen och när bolaget har grundats för att förvalta en fysisk persons aktieinnehav är inte entydig. Ibland har frågan i praktiken avgjorts utifrån antalet bolag som holdingbolaget äger.

Anläggningstillgångsaktier som överläts skattefritt har gett större betydelse åt den lag som tillämpas på holdingbolag. Om holdingbolaget betraktas som en utövare av näringsverksamhet, kan dess aktieinnehav ingå i anläggningstillgångarna, varvid överlåtelsepriserna inte är skattepliktig inkomst. Å andra sidan kan det bolag som bedriver näringsverksamhet ha sådana aktieinnehav som inte betraktas som näringsverksamhetens tillgångar. Möjligheten att överlåta aktieinnehav skattefritt kan även ge upphov till konstlade ägandearrangemang via bolag.

Den tillämpliga lagen har även kopplingar till koncernbidraget. För att koncernbidragslagen ska tillämpas förutsätts att den som ger och den som tar emot koncernbidrag bedriver rörelse och att näringskattelagen tillämpas på dem. Om bolagens egen tolkning av vilken lag som är tillämplig förändras vid beskattningen kan följderna bli tunga, eftersom beloppet av koncernbidrag som betraktats som icke avdragbart kan vara betydande.

Tolkningsfrågor och rättstvister i anslutning till förvärvskällor har också förorsakats av att de skattskyldigas skattedeclarationer, framför allt i fråga om anläggningstillgångs- och andra aktieinnehav, kan vara bristfälliga och oklara. Bristfälliga uppgifter ökar i praktiken både myndigheternas arbete i samband med verkställandet av beskattningen och företagens administrativa börda.

### 1.3.2 Hyresverksamhet

Omvärlden och strategierna för bolag i fastighetsbranschen har förändrats väsentligt sedan näringskattelagen trädde i kraft. Fastighetsmarknadens likviditet och genomsådlighet har ökat och serviceutbudet har blivit betydligt mångsidigare. Vid sidan av de traditionella institutionella investerarna har det kommit bland annat internationella fastighetsinvesteringsbolag och andra aktörer samt olika fonder. Det är inte längre nödvändigtvis fråga om att få riskfria och passiva hyresintäkter utan verksamheten kräver aktivitet, såsom att man aktivt följer marknaden, reagerar på förändringar och fortlöpande utvecklar hyresobjekten samt eventuellt skraddarsyr dem enligt hyresgästernas behov. För att finansiera verksamheten tas ofta skulder, som ökar risken i verksamheten.

Hyresverksamhetens karaktär kan också granskas enligt i vilken juridisk form verksamheten bedrivs. Omfattande uthyrning av fastigheter och aktielägenheter som bedrivs av samfund och andra företag har ofta drag som är utmärkande för rörelse. Effektiv uthyrning av ett omfattande fastighetsinnehav förutsätter i allmänhet personal. Dessutom är verksamheten vanligtvis förenad med underhålls-, utvecklings- och förädlingsverksamhet. Denna kräver ofta betydande främmande kapital för att finansiera investeringarna. Vid sidan av ägande och uthyrning kan fastighetsverksamheten omfatta byggande, byggherreverksamhet och sanering. Fastigheter som omfattas av sådan verksamhet liknar anläggningstillgångar som hör till näringsverksamhet vad användningssättet och ändamålet beträffar.

För fysiska personer är innehav av en investeringsfastighet eller aktier som medför rätt att besitta en investeringslägenhet ofta ett alternativt sätt att investera vid sidan av eller i stället för aktie- eller ränteinvesteringar eller motsvarande investeringar. Genom att äga och hyra ut bostäder försöker även privatpersoner få bättre avkastning på sina tillgångar än av alternativa investeringsobjekt. Situationen liknar således i hög grad värdepappersinvesteringar.

Allmännyttiga samfund är traditionellt ägare till stora värdepappersinvesteringar. De investerar emellertid sina tillgångar i allt högre grad i även fastighetsegendom, som hyrs ut på marknaden i en konkurrenssituation. För allmännyttiga samfund är fastighetsinkomster delvis skattefria och beskattas delvis enligt en skattesats som är lägre än normalt. Övriga inkomster är skattefria för allmännyttiga samfund, inklusive inkomster som erhållits på grund av aktier i fastighetsbolag. Också överlåtelsevinster av fastigheter och värdepapper är skattefria utom när de hänför sig till näringsverksamhet som bedrivs av allmännyttiga samfund.

Enligt den regeringsproposition som ledde till att näringskattelagen stiftades kunde fastighetsuthyrning betraktas som näringsverksamhet innan näringskattelagen stiftades, om verksamheten bedrevs i stor skala. Rättspraxis har dock styrt den skattemässiga behandlingen av fastighetshyresverksamhet så att inte näringskattelagen utan inkomstskattelagen tillämpas på den. Denna praxis har blivit tämligen etablerad med tiden. Omfattande uthyrning av fastigheter och aktielägenheter är emellertid numera i allt högre grad förenad även med drag som är utmärkande för rörelse, så det kan vara motiverat att karakterisera verksamheten som näringsverksamhet. För att ändra etablerad rätts- och beskattningspraxis krävs det att bestämmelser om ändringar i den skattemässiga behandlingen av fastighetshyresverksamhet tas in i näringskattelagen.

## 2 Målsättning och de viktigaste förslagen

### 2.1 Målsättning

Propositionens mål är en samfundsbeskattning där all verksamhet som ett samfund bedriver och alla inkomster som det har i huvudsak hänförs till näringsverksamhetens förvärvskälla. Samfundets tillgångar ska utgöra tillgångar i näringsförvärvskällan. När förvärvskällorna slås samman måste man se till att innehav av värdepapper via samfund inte har skattepåföljder som avviker väsentligt från direkt innehav av värdepapper. Bestämmelserna om samfund ska vara så klara och enkla som möjligt så att beskattningen blir mer förutsägbar och administrativt effektivare än för närvarande.

Avsikten är att genomföra ändringen så att bland annat konsekvenserna för skattesystemets uppbyggnad, aktiebolag i särskilda former, förlustutjämningen, koncernbeskattningen, räntebegränsningsbestämmelserna, skattepliktiga överlåtelser samt internationella situationer beaktas. Det skattesystem som tillämpas på samfund ska också vara förenligt med de krav som EU-rätten ställer. I EU:s direktiv som gäller företagsbeskattning görs ingen skillnad mellan företagens olika verksamheter, utan direktivens tillämpningsområde baserar sig allmänt på vissa företagsformer. Samfunds beskattningsbara inkomst ska beräknas enhetligt enligt näringskattelagens bestämmelser, varvid samfundens beskattning bättre än nu motsvarar principerna enligt direktiven om företagsbeskattning och riktlinjerna i CCTB-direktivförslaget. Det sistnämnda direktivet ska gälla aktiebolag, andelslag, sparbanker och försäkringsbolag.

### 2.2 Alternativ

På 2000-talet har olika alternativa sätt att avskaffa indelningen i förvärvskällor granskats i arbetsgrupper som dryftat beskattningsreformer. Den arbetsgrupp för utveckling av beskattningen som finansministeriet tillsatte i juni 2001 föreslog i sin promemoria som publicerades den 31 november 2002 (Finansministeriets arbetsgruppspromemorior 12/2002) att näringskattelagen ska tillämpas på aktiebolags och andelslags beskattning även när det är fråga om annat än näringsverksamhet. Arbetsgruppen fann det dock viktigt att under den fortsatta beredningen ska utredas i vilken mån det är motiverat och ändamålsenligt att avvika från normerna för näringsbeskattningen vid beskattningen av inkomsterna av annan verksamhet som samfunden bedriver än näringsverksamhet.

Frågan om förvärvskälla behandlades också i expertarbetsgruppen för näringsbeskattningen, som hade i uppgift att utreda en reform av näringsbeskattningen för att trygga konkurrenskraften och skattebasen. Arbetsgruppen skulle utreda bland annat möjligheterna att avskaffa indelningen i förvärvskällor. Arbetsgruppen granskade frågan om förvärvskällor särskilt med avseende på aktiebolagen. Arbetsgruppen ansåg i sitt betänkande (FM 16/2013), som publicerades den 12 juni 2013, att all verksamhet för inkomstens förvärvande borde beskattas som en helhet på enhetliga grunder enligt näringskattelagen.

Ovannämnda arbetsgrupper lade inte fram något förslag om hur förvärvskällorna borde avskaffas, utan ansåg att saken borde dryftas under den fortsatta beredningen. Potentiella alternativ som nämndes vara bland annat att avstå från indelningen i förvärvskällor eller precisera näringskattelagens begrepp näringsverksamhet. Expertarbetsgruppen för näringsbeskattningen ansåg det dessutom viktigt att reformen inte leder till att skattebasen krymper eller till att skillnaderna i skattemässig behandling av olika verksamhetsformer ökar.

Man kunde försöka påverka de problem som följer av indelningen i förvärvskällor utan att ändra själva indelningen till exempel så att begreppet näringsverksamhet utvidgas genom att hänföra vissa branscher som uttryckligen upplevts som problematiska till det. Sådana kunde

vara fastighetsaffärsverksamhet eller sådana holdingbolags verksamhet som äger till exempel majoriteten av aktierna i aktiebolag som bedriver näringsverksamhet. Detta alternativ skulle lösa problemsituationer i anslutning till förvärvskällor endast för de aktuella branschernas del.

Definitionerna av de nuvarande tillgångsslagen i näringsförvärvskällan kunde preciseras så att det vore möjligt att hänföra sådana tillgångsposter till anläggningstillgångarna eller finansieringstillgångarna som för närvarande anses höra till förvärvskällan för annan verksamhet. En utvidgning av begreppet anläggningstillgångar kunde också förutsätta att bestämmelserna om skattefrihet för anläggningstillgångsaktier ses över och att näringskattelagen ändras i större utsträckning. Om gränserna mellan näringsverksamhetens tillgångsslag luckras upp skulle en större del av företagens verksamhet börja omfattas av näringskattelagen, men det skulle egentligen inte lösa de grundläggande problemen med indelningen i förvärvskällor. Ändringar i de allmänna definitionerna av tillgångsslag borde dessutom beröra även andra skattskyldiga än samfund.

Om förlustutjämnning mellan olika förvärvskällor skulle tillåtas, undanröjer det frågan om avdrag av förluster, men behåller den förvärvskällspecifika resultatberäkningen, och förenklar således inte beskattningen och minskar inte den administrativa börda som indelningen i förvärvskällor orsakar. Även tolkningen av gränsdragningen mellan olika förvärvskällor skulle förbli oförändrad, och samfundsbeskattningen skulle inte bli mycket klarare.

Ett alternativ som man övervägt är att ändra definitionen av näringsverksamhet så att det bestäms att all verksamhet som samfund bedriver är näringsverksamhet. Begreppet näringsverksamhet skulle då i princip variera i beskattningen av olika företagsformer, vilket sannolikt skulle orsaka oklarhet till exempel i situationer där det hänvisas till näringsverksamhet på andra ställen i skattelagstiftningen. En långt driven differentiering av begreppet näringsverksamhet i beskattningen av olika skattskyldiga skulle inte främja en enhetlig och klar beskattning.

Denna proposition baserar sig på ett alternativ där näringskattelagen tillämpas på all verksamhet som bedrivs av samfund med undantag av jordbruk. Resultatet av samfundets verksamhet beräknas enligt näringskattelagen också när verksamheten inte uppfyller kännetecknen på näringsverksamhet. När den beskattningsbara inkomsten beräknas så att näringskattelagen tillämpas oberoende av verksamhetens karaktär, försvinner de tolkningsproblem som indelningen i förvärvskällor för närvarande medför vid beskattningen av samfund. Förluster som orsakas av samfundens olika verksamheter kan dras av från vinsterna av andra verksamheter. Separeringen av olika tillgångsslag i näringsverksamhetens förvärvskälla kan dock fortfarande vara förenad med tolkningsproblem.

Sammanläggningen av samfunds förvärvskällor för näringsverksamhet och annan verksamhet genomförs så att på dessa skattskyldigas verksamhet, jordbruk undantaget, tillämpas näringskattelagen. Begreppet näringsverksamhet förblir i sig oförändrat. Verksamhet som bedrivs av andra skattskyldiga än samfund omfattas av näringskattelagen på samma sätt som för närvarande, dvs. när de skattskyldige bedriver rörelse eller utövar yrke.

I samband med beredningen har man också funderat på ett alternativ där omfattande fastighetsuthyrning ingår särskilt i begreppet näringsverksamhet.

På uthyrning av fastigheter tillämpas på grundval av etablerad rätts- och beskattningspraxis inte näringskattelagen utan inkomstskattelagen. Eftersom omfattande uthyrning av fastigheter och aktielägenheter ändå numera i allt högre grad är förenad även med drag som är utmärkande för rörelse, så kan det i många fall vara motiverat att karakterisera verksamheten som

näringsverksamhet. För att ändra etablerad rätts- och beskattningspraxis krävs det att det föreskrivs om saken i lag.

I detta alternativ ska begreppet näringsverksamhet utvidgas så att det omfattar fastighetsaffärsverksamhet som bedrivs av samfund. Fastighetsaffärsverksamhet försätts sålunda i samma ställning som annan rörelse vid bedömningen av om kriterierna på näringsverksamhet är uppfyllda. Eftersom det är fråga om en definition av begreppet näringsverksamhet, påverkar det beskattningen av alla samfund, också delvis skattefria samfund som avses i 21, 21 a och 21 b § i inkomstskattelagen och allmännyttiga samfund. I beskattningen av dessa samfund är inkomst av näringsverksamhet alltid skattepliktig till skillnad från fastighetsinkomst som avses i inkomstskattelagen.

Avgörandet beträffande när hyresverksamhet är näringsverksamhet ska träffas utifrån verksamhetens karaktär med stöd av en helhetsbedömning av situationen. Hyresverksamheten uppfyller kriterierna på näringsverksamhet när verksamheten är tillräckligt omfattande och aktiv. Det går inte att ta in något entydigt kriterium, såsom antalet hyresobjekt eller deras värde i euro, i bestämmelsen. Det är således svårt att exakt definiera begreppet fastighetsaffärsverksamhet i bestämmelsen och det lämnar rum för tolkningar.

Propositionen har ändrats efter remissbehandlingen så att begreppet fastighetsaffärsverksamhet slopades och det föreslås inga ändringar i innehåll av begreppet näringsverksamhet.

Enligt de riktlinjer som regeringen drog upp i samband med budgetförhandlingarna 2016 ska ett avskaffande av indelningen i förvärvskällor beröra inkomster som beräknas med stöd av inkomstskattelagen och näringskattelagen. Resultatet av jordbruk som bedrivs av samfund ska fortfarande beräknas enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk och jordbruket utgör en separat förvärvskälla. Det är motiverat att fortfarande behandla jordbruk som en självständig förvärvskälla, eftersom sättet att fastställa jordbruksinkomsten skiljer sig väsentligt från fastställandet av resultatet av andra förvärvskällor bland annat på grund av kassapricipen. Det är inte möjligt att slå samman jordbrukets förvärvskälla och övriga förvärvskällor till en förvärvskälla utan en mera omfattande reform av skattegrunderna för jordbruksinkomst.

## 2.3 De viktigaste förslagen

### 2.3.1 Näringskattelagen

#### *Tillämpningsområde*

Inom det finländska skattesystemet tillämpas samfundsbeskattningens principer vid beskattningen av även andra samfund än aktiebolag. I EU:s direktiv som gäller samfundsbeskattning, såsom moder-dotterbolagsdirektivet, avses med bolag aktiebolag, andelslag, sparbanker och försäkringsbolag enligt finsk lagstiftning. Samfund som bedriver ekonomisk verksamhet, och som är jämförbara med varandra när det gäller samfundsbeskattningens mål, ska också behandlas likadant i skattehänseende när det gäller EU:s bestämmelser om statligt stöd.

Bestämmelserna om sammanslagning av förvärvskällor ska således inte gälla enbart aktiebolag. Avskaffandet av indelningen i näringsförvärvskälla och förvärvskälla för annan verksamhet ska gälla även andra samfund. Det ska föreskrivas särskilt om de samfund som inte berörs av ändringen på grund av deras särdrag eller verksamhetens art.

Det är inte ändamålsenligt att tillämpa näringskattelagen på all verksamhet som bedrivs av sådana samfund vars egentliga syfte med verksamheten är något annat än att bedriva näringsverksamhet och där näringsverksamheten ofta utgör endast en mindre del av hela verksamheten. Sådana samfund är offentliga samfund samt andra i inkomstskattelagen avsedda delvis skattefria samfund samt allmännyttiga samfund. Inte heller utländska dödsbon bedriver i allmänhet verksamhet som kan jämföras med andra samfund trots att de behandlas som samfund i beskattningen. Enligt lagen om bostadsaktiebolag (1599/2009) är bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag bolag som enligt bolagsordningen har till syfte att äga och besitta en byggnad eller en del av en byggnad. Motsvarande verksamhet bedrivs också av så kallade bostadsandelslag. I beskattningen av de samfund som avses här ska näringskattelagen liksom för närvarande tillämpas endast till den del som de bedriver näringsverksamhet. Dessa samfund behåller förvärvskällan för annan verksamhet, dit till exempel allmännyttiga samfunds skogsfastigheter fortfarande ska höra.

Trots att näringskattelagen på grund av samfundsformen tillämpas på all verksamhet som samfund bedriver utom jordbruk, ska annan verksamhet än rörelse som de bedriver inte vara näringsverksamhet. Till exempel verksamhet som bedrivs av en släktstiftelse eller något annat motsvarande samfund, som inte betraktas som allmännyttigt, ska inte vara näringsverksamhet trots att näringskattelagen tillämpas.

När det på andra ställen i lagstiftningen hänvisas till näringsverksamhet ska begreppet avse endast egentlig näringsverksamhet, dvs. rörelse och yrkesutövning.

#### *Uthyrning av fastigheter*

Det föreslås att i fortsättningen ska näringskattelagen i allmänhet tillämpas på all verksamhet som samfund bedriver. Då ska till exempel aktiebolags och andelslags fastighetsverksamhet höra till näringsförvärvskällan. Eftersom det inte föreskrivs särskilt att fastighetsuthyrning är näringsverksamhet, hör en fastighet som hyrts ut till utomstående i enlighet med principerna för tidigare rättspraxis inte till anläggningstillgångarna, utan i första hand till tillgångsslaget övriga tillgångar, som det i denna proposition föreslås att tas in i lagen Tillgångsslaget är dock inte av avgörande betydelse för beskattningen av fastigheter, eftersom även utgifter och överlåtelseförluster som orsakas av en fastighet eller fastighetsaktier som hör till övriga tillgångar ska vara avdragbara från förvärvskällans alla inkomster och inkomsterna å andra sidan ska vara inkomster i näringsförvärvskällan. Frågan om fastigheters förvärvskälla jämte dess följder, som närvarande upplevts som svårtolkad, undanröjs i beskattningen av aktiebolag och andelslag.

Vid beskattningen av vissa samfund ska näringskattelagen inte heller i fortsättningen tillämpas enbart på grund av samfundsformen. Sådana samfund är till exempel allmännyttiga samfund, offentliga samfund och övriga delvis skattefria samfund enligt inkomstskattelagen. Förvärvskällan för annan verksamhet kvarstår i beskattningen av dem. Sålunda är det naturligt att på deras fastigheter tillämpas på nuvarande sätt i huvudsak inkomstskattelagens bestämmelser. Om en fastighet hör till samfundets näringsverksamhet ska den vara en tillgång i näringsförvärvskällan, liksom för närvarande.

Att fastigheter inkluderas i näringsförvärvskällan undanröjer i sig den tolkningsfråga som hänför sig till förvärvskällan vid beskattningen av de flesta samfund. Det föreslås inte att någon särskild bestämmelse om uthyrning av fastigheter fogas till begreppet näringsverksamhet.

#### *Näringsförvärvskällans nya tillgångsslag*

Tillgångsslagens uppgift i näringskattelagen är att klassificera olika tillgångsposter. Till vilket tillgångsslag en nyttighet hänförs påverkar periodiseringen av anskaffningsutgiften för nyttigheten, avdragbarheten för förluster och värdegångar samt skatteplikten för överlåtelsepriser.

Tillgångsslagen i näringsverksamhetens förvärvskälla definieras i näringskattelagens bestämmelser. Respektive tillgångsslag kan innehålla endast sådana tillgångar som motsvarar lagens definition av tillgångsslaget. Definitionerna av tillgångsslag tillämpas i beskattningen av alla skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet. De allmänna bestämmelserna om tillgångsslag ändras inte med undantag av finansieringstillgångar, eftersom ändringar skulle påverka beskattningen av även andra som bedriver näringsverksamhet än samfund. De bestämmelser om definierar tillgångsslag kan å andra sidan inte ha ett annat innehåll vid beskattningen av samfund än för andra som bedriver näringsverksamhet utan att beskattningen av inkomst av näringsverksamhet på ett ogrundat sätt differentieras på grund av den verksamhetsform som den skattskyldige valt.

Ett samfund kan också ha sådana tillgångar, vilkas ändamål inte motsvarar definitionen av något tillgångsslag i den nuvarande lagen. Eftersom all verksamhet som samfund bedriver i fortsättningen ska ingå i näringsförvärvskällan, måste det skapas ett nytt tillgångsslag för sådana tillgångar i samfundsbeskattningen.

Tillgångsslaget övriga tillgångar behövs också för att förhindra vissa ogrundade fördelar. Utan tillgångsslaget övriga tillgångar hänförs olika aktieplaceringar i första hand till anläggningstillgångar även när de inte har något att göra med samfundets egentliga rörelse. På så vis ska aktieplaceringar som gjorts via bolaget börja omfattas av skattefriheten för överlåtelsevinst av anläggningstillgångsaktier. I praktiken ska skattefriheten gälla nästan allt slags aktieinnehav som motsvarar en andel på minst tio procent av aktiekapitalet. Bland annat olika slags holdingbolag, via vilka aktieinnehavet i familje- och släktägda bolag i allmänhet är organiserat, kan överlåta aktier skattefritt. Detta står i konflikt med syftet med bestämmelsen om skattefri överlåtelse av anläggningstillgångsaktier. Syftet när bestämmelsen tillkom var att göra koncerners omvärld internationellt konkurrenskraftig, inte att möjliggöra skattefrihet för investeringsverksamhet som bedrivs via bolagen.

Till övriga tillgångar hänförs för det första sådana nyttigheter som inte används i samfundets verksamhet för att förvärva inkomster. Sådan egendom är till exempel nyttigheter som delägarna använder privat utan vederlag eller naturaförmån. Om egendomen tillhör samfundet, borde den hänföras till något tillgångsslag i samfundets näringsförvärvskälla. Egendom inte betjänar samfundets verksamhet för att förvärva inkomster hänförs i fortsättningen till näringsförvärvskällans övriga tillgångar.

I samfunds förvärvskälla för annan verksamhet som ska beskattas enligt inkomstkattelag ingår för närvarande utöver tillgångar som delägarna använder privat ofta även annan sådan egendom som det har ansetts att inte används i samfundets näringsverksamhet. Eftersom definitionen av finansieringstillgångar vidgas något, kan åtminstone en del av de tillgångar jämförbara med penningmedel som hittills beskattats enligt inkomstkattelagen i fortsättningen hänföras till finansieringstillgångarna.

Resten av tillgångarna i förvärvskällan för annan verksamhet är i princip näringsförvärvskällans övriga tillgångar. Om dessa tillgångar emellertid innehåller poster som till sin karaktär snarare motsvarar anläggnings- eller omsättningstillgångar, bör de inte behandlas om övriga tillgångar i näringsförvärvskällan. Till övriga tillgångar hänförs sådan egendom, vars syfte inte motsvarar definitionerna av övriga tillgångsslag i näringsförvärvskällan. Sådana poster i övriga tillgångar kunde vara till exempel en fysisk persons aktieinnehav i ett holdingbolag

som förvaltar aktieinvesteringar passivt, vilka för närvarande omfattas av inkomstskattelagen, samt delägarlån.

Även fastigheter som innehas i investeringssyfte ska höra till övriga tillgångar i näringsförvärvskällan. Hyresverksamhet är i enlighet med ställningstaganden i rättspraxis något annat än näringsverksamhet. I enlighet med de principer som framgår av rättspraxis ska sådana fastigheter inte heller i fortsättningen utgöra näringsverksamhetens anläggningstillgångar. Tillgångsslaget har ändå inte någon stor betydelse när det gäller fastigheter, eftersom utgifter och överlåtelseförluster av fastigheter är avdragbara från förvärvskällans alla inkomster. En förlust som orsakats av överlåtelsen av en uttyrd fastighet är avdragbar från förvärvskällans alla inkomster också när fastigheten hör till övriga tillgångar.

Begreppet övriga tillgångar har betydelse framför allt för aktieinnehav samt bolagsandelar i personbolag. Huruvida det är fråga om anläggningstillgångar eller övriga tillgångar inverkar på avdragbarheten för överlåtelseförluster av dessa tillgångsposter. Vikten av en gränsdragning mellan aktier som hör till anläggningstillgångarna och övriga tillgångar framhävs av att i samfundsbeskattningen är överlåtelsevinster av anläggningstillgångsaktier i stor utsträckning skattefria och överlåtelseförluster å andra sidan inte avdragbara.

Skogsfastigheter som ägs av samfund och som för närvarande omfattas av inkomstskattelagen ska i fortsättningen vanligtvis höra till näringsförvärvskällans övriga tillgångar. En skogsfastighet kan emellertid vara ett företags anläggnings- eller omsättningstillgångar, om den används i ett syfte som främjar företagets egentliga näringsverksamhet. Sådana är till exempel skogsindustri företagets skogsfastigheter. Nuläget förändras inte för deras del.

Löpande inkomster som uppkommer på grund av övriga tillgångar och utgifter för inkomstens förvärvande ska vara inkomster och utgifter i näringsförvärvskällan, som beaktas när förvärvskällans beskattningsbara inkomst beräknas. Utgifterna ska kunna dras av från alla inkomster i förvärvskällan. Räntor för förvärv av övriga tillgångar ska vara avdragbara i enlighet med näringskattelagens bestämmelser om ränteutgifter.

Med undantag av fastighetsaktier ska överlåtelseförluster av aktier som ingår i övriga tillgångar och andelar i personbolag ska vara avdragbara från överlåtelsevinster av övriga tillgångar, vilket motsvarar deras avdragbarhet i den nuvarande förvärvskällan för annan verksamhet.

Begränsningen som gäller överlåtelseförluster av aktier och andelar i personbolag behövs för att förhindra ogrundade fördelar till exempel i en situation där delägarna gör personliga investeringar i bolaget. Koncernbidragsmöjligheten utvidgas väsentligt i samband med förvärvskällsreformen, varvid koncernbidrag är möjliga till exempel i beskattningen av bolag som passivt förvaltar investeringar. Möjligheten till omfattande utnyttjande av koncernbidrag tillsammans med obegränsad avdragbarhet för överlåtelseförluster av övriga tillgångar gör det möjligt att utnyttja överlåtelseförluster mellan olika bolag på ett sätt som inte motsvarar koncernbidragets syfte.

Om överlåtelseförluster av aktier som tillhör övriga tillgångar kan dras av från samfundets alla inkomster, framhävs gränslinjen mellan övriga tillgångar och anläggningstillgångar i samband med förlustbringande aktieöverlåtelser. Eftersom förlusten av överlåtelse av anläggningstillgångsaktier inte är avdragbar, blir den omfattande avdragbarheten ett incitament till att överföra aktier till övriga tillgångar i en överlåtelseförlustsituation och att behålla dem bland anläggningstillgångarna när de kan ge skattefri överlåtelsevinst. Med beaktande av begränsningarna i fråga om avdragbarhet för överlåtelseförluster av anläggningstillgångsaktier är det inte



motiverat med obegränsad avdragbarhet för motsvarande överlåtelseförluster av övriga tillgångar.

Begränsningen ska inte gälla aktier i fastighetsbolag. Aktier i fastighetsbolag kan alltså inte överlåtas skattefritt enligt bestämmelsen om anläggningstillgångsaktier och överlåtelseförluster av dem är inte oavdragbara. Det är därför inte nödvändigt att begränsa avdragbarheten för överlåtelseförluster av dylika aktier, då aktierna tillhör övriga tillgångar. Eftersom överlåtelseförlusten av en fastighet som tillhör övriga tillgångar är avdragbar i enlighet med näringskattelagens allmänna principer, ska direkta innehav och fastighetsaktier behandlas på samma sätt.

Eftersom endast utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande är avdragbara, kan delägarnas privata utgifter som ska betraktas som levnadskostnader inte dras av i näringsförvärvskällan, trots att tillgångarna hör till näringsförvärvskällans övriga tillgångar. Anskaffningsutgifterna för tillgångar som delägarna använder privat, till exempel tillgångar som betjänar delägarnas hobbyverksamhet, har inte erlagts i syfte att förvärva inkomster till bolaget. Överlåtelseförluster av dylika tillgångar är inte avdragbara. Avdragbara årliga avskrivningar kan inte göras av anskaffningsutgifterna för tillgångar som delägarna använder privat utan vederlag eller till ett vederlag som är lägre än det verkliga värdet. Det är då fråga om förtäckt utdelning, vars skattemässiga behandling inte ändras. När delägaren betalar gängse vederlag till samfundet för användningen av tillgångarna eller det privata bruket behandlas som en naturaförmån är anskaffningsutgifterna och andra utgifter för tillgångarna avdragbara utgifter i näringsförvärvskällan.

Endast sådana samfund ska ha övriga tillgångar vilkas beskattning inte längre omfattas av inkomstskattelagens bestämmelser om beräkning av beskattningsbar inkomst. Eftersom inkomstskattelagen fortfarande ska tillämpas vid beräkning av den beskattningsbara inkomsten för vissa samfund, såsom allmännyttiga samfund, offentliga samfund samt bostads- och fastighetsaktiebolag, inverkar inte bestämmelsen om övriga tillgångar på tillgångarna i förvärvskällan för annan verksamhet för dessa samfund.

#### *Konsekvenser för näringsförvärvskällans övriga tillgångsslag*

Sammanläggningen av samfundens förvärvskällor eller det nya tillgångsslaget övriga tillgångar inverkar inte på de etablerade tolkningarna av innehållit näringsförvärvskällans övriga tillgångsslag.

Näringsverksamhetens anläggningstillgångar är materiella och immateriella tillgångar som är avsedda för bestående bruk i näringsverksamheten och som betjänar företagens näringsverksamhet direkt eller indirekt. Innehållet i anläggningstillgångar förblir oförändrat. Med anläggningstillgångar avses liksom för närvarande tillgångar som används bestående i rörelse eller yrkesutövning.

Efter ändringen kvarstår begreppet anläggningstillgångsaktier oförändrat. Tidigare rättspraxis tillämpas fortfarande när det ska avgöras om aktier hör till anläggningstillgångarna. Den skattemässiga behandling av vinst eller förlust av överlåtelse av aktier som överläts skattefritt ändras inte.

Det är ändamålsenligt att vidga definitionen av finansieringstillgångar, så att också lagstiftarens ursprungliga avsikt att det ska vara möjligt att beakta nya finansieringsformer förverkligas bättre. I samband med att ordalydelsen ändras är det möjligt att bedöma om en del av pen-

ningmedlen, som för närvarande ingår i förvärvskällan för annan verksamhet, borde höra till finansieringstillgångarna i stället för övriga tillgångar. Till exempel långsiktiga insättningar har ibland hänförs till förvärvskällan för annan verksamhet. Eftersom inkomstskattelagen inte längre ska tillämpas på samfunds verksamhet, kunde en del av finansieringstillgångarna i förvärvskällan för annan verksamhet på grund av sitt ändamål snarare höra till finansieringstillgångarna i näringsförvärvskällan. Delägarlån som samfundet gett persondelägare ska emellertid inte heller i fortsättningen höra till finansieringstillgångarna, utan de ska vara övriga tillgångar. Ändringen av den allmänna definitionen av finansieringstillgångar påverkar beskattningen av även andra skattskyldiga än samfund.

Egendom som skaffats för investering av penninginrättningars samt försäkrings- och pensionsanstalters medel eller för att trygga investeringarna ska vara investeringstillgångar som avses i 11 § i näringskattelagen, liksom för närvarande. Nu har penninginrättningar samt försäkrings- och pensionsanstalter vanligtvis inte några tillgångar som hör till förvärvskällan för annan verksamhet. På motsvarande sätt har de inte heller några tillgångar som hör till övriga tillgångar. Behandlingen av medel som hänförs till investeringstillgångarna förändras inte.

#### *Internationella situationer*

Vid beskattningen av utländska samfund ska näringskattelagen tillämpas på samma grunder som för motsvarande inhemska samfund. I de skatteavtal som Finland ingått definieras inte begreppen rörelse eller rörelseinkomst, så begreppen definieras med tillämpning av nationell lagstiftning. Enligt näringskattelagen ska som näringsverksamhet betraktas rörelse och yrkesutövning, liksom för närvarande. Annan verksamhet som samfund bedriver ska inte vara näringsverksamhet, trots att den omfattas av näringskattelagen. När det på andra ställen i lagstiftningen hänvisas till näringsverksamhet, ska begreppet avse endast egentlig näringsverksamhet, dvs. rörelse och yrkesutövning. Till rörelseinkomst som avses i skatteavtal som motsvarar OECD:s modellskatteavtal räknas för samfundens del således rörelse som avses i näringskattelagen.

#### *Oavdragna överlåtelseförluster i förvärvskällan för annan verksamhet*

De samfund som inte längre har någon förvärvskälla för annan verksamhet kan när lagen träder i kraft ha oavdragna överlåtelseförluster som hör till denna förvärvskälla. Överlåtelseförluster som inte avdragits kan dras av i näringsförvärvskällan i samma omfattning som de kan dras av i förvärvskällan för annan verksamhet. De kan i första hand dras av från vinster av överlåtelser av övriga tillgångar. Om det inte finns några sådana vinster, kan överlåtelseförluster också dras av från skattepliktiga överlåtelsevinster av anläggningstillgångsaktier och från överlåtelsevinster av anläggningstillgångsfastigheter. Enligt den ståndpunkt som intagits i rättspraxis ska tidigare skatteårs överlåtelseförluster dras av för skatteårets överlåtelseförluster.

#### 2.3.2 Inkomstskattelagen

Det ska föreskrivas särskilt om avdrag av sådana förluster i förvärvskällan för annan verksamhet som fastställts före lagändringen. Samfund, som inte har någon förvärvskälla för annan verksamhet efter ikraftträdandet av lagen, ska kunna dra av alla oavdragna förluster i näringsförvärvskällan. Eftersom förlusterna i förvärvskällan för annan verksamhet har uppkommit i verksamhet för inkomstens förvärvande, motsvarar det målet och syftet med sammanslagningen av förvärvskällorna att de dras av från resultatet av näringsverksamhetens förvärvskälla. Enligt huvudregeln för förluster i förvärvskällan för annan verksamhet ska oavdragen förlust

av annan verksamhet dras av från näringsverksamhetens resultat inom den återstående avdragstiden för förlusten.

Det föreskrivs att donationsavdrag ska beaktas när förlusten av samfunds näringsförvärvskälla beräknas. För närvarande beaktas donationsavdrag endast när förlusten av samfunds förvärvskälla för annan verksamhet fastställs. Eftersom det i fortsättningen i allmänhet inte finns någon förvärvskälla för annan verksamhet i beskattningen av samfund, ska donationsavdrag kunna dras av när förlusten av näringsverksamhet beräknas.

### 2.3.3 Koncernbidragslagen

I fortsättningen ska koncernbidragslagen gälla aktiebolag och andelslag som omfattas av näringskattelagen, varvid kretsen av dem som ger och får koncernbidrag vidgas betydligt jämfört med nuläget. I praktiken är det en enkel lösning som inte är förenad med några tolkningsproblem att begränsa möjligheten till koncernbidrag på grund av den lag som ska tillämpas vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten. Eftersom näringskattelagen ska tillämpas på beskattningen av aktiebolag och andelslag, omfattas samfunden av koncernbidrag oberoende av om deras verksamhet ska betraktas som rörelse.

Övriga lagstadgade förutsättningar för koncernbidrag förblir oförändrade. Exempelvis inlåningsbanker och kreditinstitut, försäkringsanstalter och pensionsanstalter kan inte ge eller få koncernbidrag.

När lagen stiftades motiverades koncernbidraget bland annat med beskattningens neutralitet, eftersom en koncern betraktades som skattemässigt ofördelaktig jämfört med en situation där företagshelheten består av ett enda bolag. Efter förvärvskällreformen kan de olika förvärvskällornas resultat sammanställas inom ett bolag, så en utvidgning av koncernbidragsmöjligheten säkerställer att en koncern behandlas på samma sätt som en helhet som består av ett enda bolag. Med tanke på en likvärdig behandling av koncerner och enstaka bolag motsvarar möjligheten att ge koncernbidrag mellan fastighetsbolag och rörelsebolag som hör till koncernen det ursprungliga syftet med koncernbidrag.

Eftersom det föreskrivs i näringskattelagen att överlåtelseförluster av aktier och andelar i sammanslutningar som ingår i övriga tillgångar i allmänhet får dras av endast från motsvarande överlåtelsevinster, ökar en överlåtelseförlust inte bolagets förlust under skatteåret. Koncernbidraget kan då inte användas för att täcka överlåtelseförluster av sådana tillgångar som ägs av ett annat koncernbolag.

### 2.3.4 Lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen

I lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005) föreskrivs att övriga tillgångar beaktas vid beräkning av aktiebolags nettoförmögenhet och aktiens matematiska värde på samma sätt som tillgångar som inte hör till näringsverksamheten för närvarande. Värderingen görs då i regel till det oavdragna värdet vid beskattningen. Fastigheter, byggnader och konstruktioner värderas till den icke avskrivna anskaffningsutgiften eller ett högre jämförelsevärde för året före skatteåret. Offentligt noterade värdepapper och andra poster som avses i lagens 3 § 6 mom. kan värderas utifrån deras sammanlagda jämförelsevärde, om det är större än den sammanlagda icke avskrivna anskaffningsutgiften.

### 2.3.5 Lagen om bostadshusreservering vid beskattningen

Enligt lagen om bostadshusreservering vid beskattningen (846/1986) får en bostadshusreservering inte dras av från näringsinkomst. Ett undantag utgör de näringsidkare vilkas huvudsak-

liga verksamhet baserar sig på innehav och besittning av en fastighet eller hyresverksamhet. De sistnämnda samfunden kan dra av en bostadshusreservering, om de har räntestöd som ska beviljas på grund av de lån som avses i lagen.

Näringskattelagen ska inte heller i fortsättningen normalt tillämpas vid beskattningen av bostadsaktiebolag, ömsesidiga fastighetsaktiebolag och bostadsandelslag. Dessa samfund får fortfarande dra av bostadshusreserveringar från sin inkomst.

Också andra än ömsesidiga fastighetsaktiebolag och andra aktiebolag, vilkas beskattningsbara inkomst har beräknats med stöd av inkomstskattelagen, har kunnat dra av bostadshusreserveringar. Dessa bolags bostadshusreserveringar utgör klart större eurobelopp än bostadsaktiebolags och ömsesidiga fastighetsaktiebolags reserveringar. Bostadshusreserveringar kan betraktas som centrala för bedrivande av verksamheten i sådana samfund vilkas huvudsakliga verksamhet är att äga och besitta en fastighet och bedriva hyresverksamhet som grundar sig på den. I fortsättningen tillämpas näringskattelagen vid beskattningen av andra än ömsesidiga fastighetsaktiebolag oberoende av om de bedriver egentlig rörelse.

Syftet med reformen av samfundens förvärvskällor är inte att ändra beskattningen av samfund som förvaltar och hyr ut bostadsfastigheter vad gäller bostadshusreserveringar. Därför preciseras tillämpningsområdet för lagen om bostadshusreservering vid beskattningen så att dylika samfund som äger bostadsbyggnader kan dra av en reservering trots att näringskattelagens bestämmelser tillämpas på samfundet i fortsättningen på grund av samfundsformen.

#### 2.3.6 Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

När ett samfund som är allmänt skattskyldigt i Finland får inkomst som beskattats i en annan stat, undanröjs dubbelbeskattning av inkomsten vanligtvis med hjälp av ett avräkningsförfarande. Om skatt som betalats i en främmande stat inte kan avräknas helt och hållet under skatteåret, uppkommer en förvärvskällspecifik oanvänd avräkning av utländsk skatt, som kan avräknas under de fem följande skatteåren. I fortsättningen har samfund inte längre någon förvärvskälla för annan verksamhet. Oanvänd avräkning i förvärvskällan för annan verksamhet kan således inte avräknas från skatter på inkomst som hör till denna förvärvskälla. Oanvända avräkningar ska då kunna avräknas i näringsförvärvskällan. Bestämmelsen om oanvänd avräkning av utländsk skatt påverkar inte den återstående avdragstiden för oanvänd avräkning.

#### 2.3.7. Lättnad i generationsväxlingssituationer enligt lagen om skatt på arv och gåva

Begreppet företag i 55 § i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940) är inte knutet till inkomstbeskattningens begrepp näringsverksamhet eller till näringsverksamhetens förvärvskälla. Lättnad beviljas om en gårdsbruksenhet, ett annat företag eller en del därav ingår i arvet eller gåvan. Avsikten är inte att påverka praxis som gäller generationsväxlingslättnad i samband med att förvärvskällorna sammanslås.

### 3 Propositionens konsekvenser

#### 3.1 Ekonomiska konsekvenser

##### 3.1.1 Bakgrund till kalkylerna samt bedömningsmetod

Möjligheten att dra av förvärvskällors förluster och överlåtelseförluster är av central betydelse för inverkan på skatteintäkterna av sammanslagningen av förvärvskällorna. På grund av sammanslagningen av näringsförvärvskällan och förvärvskällan för annan verksamhet kan samfunden dra av förluster från alla inkomster över de nuvarande gränserna mellan förvärvskäl-

lorna. De årliga skatteinkomsterna minskar, eftersom förluster, som med dagens system överförs för att dras av från samma förvärvskällas positiva resultat under de följande skatteåren, kan dras av genast utan begränsning som gäller förvärvskällan. Avdrag under samma skatteår förutsätter dock att det uppkommer inkomster som det är möjligt att göra avdrag från. I annat fall överförs förlusterna så att de dras av först under de följande skatteåren.

Avskaffandet av indelningen i förvärvskällor kan på längre sikt bidra till att förhindra att avdragbara förluster blir för gamla, eftersom avskaffandet av indelningen i förvärvskällor också utvidgar möjligheterna att dra av förluster som överförts från tidigare skatteår. Detta har i princip en minskande inverkan på de årliga skatteinkomsterna.

I denna granskning bedöms effekterna av sammanslagningen av förvärvskällorna för förlusterna i beskattningen av aktiebolag och andelslag. Granskningsår är skatteåren 2014—2016 och kalkylerna grundar sig på Skatteförvaltningens uppgifter. Bedömningen av skatteeffekterna av sammanslagningen av förvärvskällor baserar sig på simulerad samfundsbeskattning, där näringsförvärvskällan och förvärvskällan för annan verksamhet samt överlåtelsevinster och överlåtelseförluster av fastigheter vilka ingår i överlåtelsevinster och överlåtelseförluster av annan verksamhet har slagits samman. I kalkylen har förvärvskällornas resultat och förluster slagits samman och de sammanlagda användbara gamla förlusterna har dragits av från det sammanlagda nettoresultatet. På den skattebas som har erhållits på detta sätt har samfundsskattesatsen tillämpats. Som jämförelseobjekt har använts siffror som grundar sig på den nuvarande förvärvskällspecifika samfundsbeskattningen. Inverkan på skattebasen av sammanslagningen av förvärvskällorna erhålls som skillnaden mellan skattebasen enligt det nya systemet och det nuvarande systemet. På motsvarande sätt fås inverkan på skatteintäkterna som skillnaden mellan samfundsskatteintäkterna enligt det nya systemet och det nuvarande systemet.

Kalkylerna är skatteårsspecifika, och i dem har därför inte beaktats inverkan av avskaffandet av indelningen i förvärvskällor på periodiseringen av förluster på kommande år och inte inverkan på förluster som kan bli för gamla.

I tabellerna 1 och 2 beskrivs det material som använts i kalkylerna.

Tabell 1: Uppgifter<sup>2</sup> om antalet aktiebolag och andelslag och deras uppgivna förvärvskällspecifika resultat 2014—2016

	Antalet aktiebolag och andelslag		
	2014	2015	2016
Näringsverksamhetens resultat (+/-)	162 200	165 000	168 600
Jordbrukets resultat (+/-)	500	600	600
Resultat av förvärvskällan för annan verksamhet (+/-)	19 300	20 200	20 900
— Överlåtelsevinst/-förlust (+/-)	3 300	3 700	3 500
<b>Antalet aktiebolag och andelslag i materialet sammanlagt</b>	<b>174 600</b>	<b>178 200</b>	<b>183 300</b>
— De som har verksamhet i <i>endast en</i> förvärvskälla	158 500	160 400	164 300
— De som har verksamhet i <i>både näringsverksamhetens förvärvskälla och förvärvskällan för annan verksamhet</i>	11 700	12 300	12 600
— De som har verksamhet i <i>flera än en</i> förvärvskälla	11 900	12 600	12 900
— De som <i>inte har verksamhet i en enda</i> förvärvskälla	4 600	5 300	6 100

<sup>2</sup> En del av företagen i materialet uppger inkomst från flera förvärvskällor samma skatteår varför det sammanlagda antalet bolag som uppger inkomst från olika förvärvskällor överstiger antalet av alla bolag i materialet

Tabell 2: Uppgifter om det sammanlagda beloppet av aktiebolagens och andelslagens uppgivna förvärvskällspecifika inkomster och förluster 2014—2016, miljoner euro

	2014	2015	2016
Inkomst av näringsverksamhet (+)	25 000	24	29
Inkomst av jordbruk (+)	30	30	30
Inkomst i förvärvskällan för annan verksamhet (+)	630	710	850
— Överlåtelsevinster (+)	190	290	320
Förlust av näringsverksamhet (-)	5 120	7 510	5 650
Förlust av jordbruk (-)	5	6	7
Förlust i förvärvskällan för annan verksamhet (-)	100	110	140
— Överlåtelseförluster (-)	90	130	120

Av tabell 2 observeras att de sammanlagda eurobeloppen av inkomst och förlust i näringsverksamhetens förvärvskälla är klart större än de sammanlagda beloppen av inkomst och förlust i förvärvskällan för annan verksamhet. Utifrån de siffror som beskriver det sammanlagda beloppet av de förvärvskällspecifika inkomsterna och förlusterna i tabell 2 är det motiverat att anta att beloppet av de förluster beträffande vilka avdragsmöjligheten utvidgas jämfört med nuläget till den beskattningsbara inkomsten i den andra förvärvskällan inte är betydande. De fastställda förlusterna är störst i näringsverksamhetens förvärvskälla, cirka 5—7,5 miljarder euro beroende på granskningsår. Inkomsten i förvärvskällan för annan verksamhet varierar mellan ungefär 630 och 850 miljoner euro. Det sammanlagda beloppet av förlusterna i förvärvskällan för annan verksamhet är relativt litet, så deras inverkan på samfundsskatten är liten. De sammanlagda förlusterna i förvärvskällan för annan verksamhet varierar mellan ungefär 100 och 140 miljoner euro beroende på granskningsår. Beloppet av överlåtelseförlusterna i förvärvskällan för annan verksamhet varierar mellan ungefär 90 och 130 miljoner euro.

En jämförelse mellan de sammanlagda beloppen av de förvärvskällspecifika inkomsterna och förlusterna ger dock inte en exakt bild av beloppet av de förluster som kunde dras av från inkomsten i en annan förvärvskälla till följd av att indelningen i förvärvskällor avskaffas, eftersom förlusterna har avdragits på hela aktiebolags- och andelslagsgruppens nivå och inte samfundsspecifikt i kalkylen. De mera detaljerade kalkyler som presenteras nedan har däremot först gjorts enligt samfund och därefter sammanställts på hela aktiebolags- och andelslagsgruppens nivå.

### 3.1.2 Konsekvenserna för beskattningen av aktiebolag och andelslag

Följande tabell innehåller en sammanställning av uppskattningarna av de ekonomiska konsekvenserna av sammanslagningen av förvärvskällor. I kalkylen bedöms att de överlåtelsevinster och överlåtelseförluster som hör till tillgångsslaget övriga tillgångar motsvarar överlåtelseförlusterna och överlåtelseförlusterna i den nuvarande förvärvskällan för annan verksamhet. Det har inte funnits några uppgifter tillgängliga om vilken andel av dessa som har orsakats av överlåtelse av fastigheter eller fastighetsaktier. I kalkylerna antas att denna andel är en tredjedel.

Tabell 3: Inverkan på skatterna av att indelningen i förvärvskällor avskaffas

Inverkan av avskaffandet av indelningen i förvärvskällor	2014	2015	2016
Antalet företag som har verksamhet i både näringsverksamhetens förvärvskälla och förvärvskällan för annan verksamhet	11 700	12 300	12 600

RP 257/2018 rd

— Antalet företag vilkas samfundsskatt för skatteåret påverkas av att indelningen i förvärvskällor avskaffas	5 100	5 200	5 500
<b>Inverkan på inkomst- och skatteposterna, miljoner euro</b>			
Beloppet av avdragbara förluster	310	260	230
Inverkan på skatteårets positiva nettoinkomst före avdrag av gamla förluster	-70	-80	-81
Inverkan på skatteårets skattebas	-48	-55	-56
Inverkan på den samfundsskatt som ska betalas för skatteåret	-10	-11	-11
Minskande inverkan på de följande årens samfundsskatt i anslutning till förluster som överförs till de följande åren	-5	-5	-5

En sammanslutning av förvärvskällorna på föreslaget sätt påverkar beroende av granskningsår cirka 5 100—5 400 aktiebolags och andelslags samfundsskatt. Beloppet av de förluster som kan dras av från inkomsterna av den andra förvärvskällan varierar mellan cirka 230 och 310 miljoner euro beroende på granskningsår. Med beloppet av förluster som kan dras av avses här det sammanlagda beloppet av förvärvskällans förluster, som till följd av avskaffandet av indelningen i förvärvskällor blir avdragbar från den andra förvärvskällans resultat, varvid det antas att beloppet av den andra förvärvskällans inkomst inte begränsar förlustavdraget.

Samfundsskattebasen krymper med cirka 48—56 miljoner euro beroende på granskningsår. Största delen av förlusterna inverkar inte på samfundsskattebasen, eftersom det positiva resultatet i en förvärvskälla och det negativa resultatet i en annan förvärvskälla vanligtvis är mycket olika. Då blir skatteeffekten liten, eftersom endast en del av en förlust som är större i euro kan dras av från en liten inkomst. Största delen av förlusterna överförs därför till de följande åren liksom i det nuvarande systemet.

Enligt tabell 3 har avskaffandet av indelningen i förvärvskällor små konsekvenser för intäkterna av samfundsskatten. Samfundsskattebeloppet under ett skatteår uppskattas minska med cirka 11 miljoner euro. Dessutom kan antas att till de följande skatteåren överförs sådana gamla förluster i förvärvskällan till ett värde av ungefär fem miljoner euro som i det nuvarande systemet avdras under skatteåret. Detta beror på att när förvärvskällornas resultat slås samman blir det nödvändigt att använda något mindre av de tidigare årens förluster än med indelningen i förvärvskällor.

För jämförelsens skull granskas också två andra beräkningsalternativ. I det ena avdras överlåtelseförlusterna av den nuvarande förvärvskällan för annan verksamhet endast från överlåtelsevinsterna av övriga tillgångar och i det andra får överlåtelseförlusterna av den nuvarande förvärvskällan för annan verksamhet dras av från alla inkomster i näringsförvärvskällan Kalkylen i tabell 3, där överlåtelseförlusterna av fastighetsinnehav får dras av från alla inkomster i näringsförvärvskällan, befinner sig alltså i gränsområdet mellan dessa två alternativ. I det beräkningsalternativ där överlåtelseförlusterna av förvärvskällan för annan verksamhet dras av endast från överlåtelsevinsterna av övriga tillgångar minskar beloppet av skatteårets samfundsskatt mellan åtta och nio miljoner euro beroende på skatteår. I det beräkningsalternativ där överlåtelseförlusterna av förvärvskällan för annan verksamhet kan dras av från alla inkomster i näringsförvärvskällan minskar skatteårets samfundsskatt med 13—16 miljoner euro beroende på skatteår.

Avskaffandet av indelningen i förvärvskällor har tämligen liten inverkan på samfundsskatteintäkterna i samtliga beräkningsalternativ. Att indelningen i förvärvskällor avskaffas tycks inte ha någon betydande inverkan på periodiseringen av samfundsskatten, åtminstone inte under ett enskilt år. Det finns tre viktiga orsaker till att kalkylerna ger endast måttlig inverkan på skatteintäkterna. Största delen av aktiebolagen och andelslagen har bara en förvärvskälla. Endast en del av de bolag i materialet som har flera förvärvskällor har samtidigt både positivt och ne-

gativt resultat av någon förvärvskälla. Dessutom är det positiva resultatet i en förvärvskälla och det negativa resultatet i en annan förvärvskälla vanligtvis mycket olika. I denna situation används stora förluster för att minska små skattepliktiga inkomster eller små förluster för att minska stora skattepliktiga inkomster. Skatteeffekten blir liten i bägge fallen.

Den föreslagna omfattande avdragbarheten för överlåtelseförluster av fastigheter och aktier i fastighetsbolag som tillhör övriga tillgångar kan förutspås leda till även förändringar i beteendet. Det har inte gått att exakt bedöma effekten av dem. Till övriga tillgångar kan höra bland annat fastigheter som skaffats i investeringssyfte samt sådana fastigheter som inte alls används i förvärvssyfte. Till de sistnämnda hör till exempel fastigheter som en delägare använder privat. Omfattande avdragbarhet för överlåtelseförluster kan leda till strävan att realisera och minska överlåtelseförlusterna av fastigheter som hör till bolagets innehavssfär i bolagets beskattning. Eftersom överlåtelseförluster av fastigheter och aktier i fastighetsbolag direkt minskar skatteårets inkomst och eftersom koncernbidragets tillämpningsområde utvidgas jämfört med tidigare, kan det antas att möjligheten att utnyttja överlåtelseförlusterna av investeringsfastigheter leder till fler sådana strukturer där investeringsfastigheter i högre grad än nu ägs via bolag.

Enligt statsminister Sipiläs regeringsprogram kompenseras kommunerna för skatteintäktseffekterna av de ändringar som regeringen gjort i skattegrunderna. De ändringar i skattegrunderna som berör intäkterna av samfundsskatten kompenseras genom att utdelning av samfundsskatten enligt 12 § i lagen om skatteredovisning ändras. Ändringarna ska tillämpas från och med skatteåret 2020 och de genomförs genom en separat regeringsproposition 2019.

### 3.2 Övriga konsekvenser

Indelningen i förvärvskällor vid beskattningen innebär en administrativ börda för såväl samfundet som Skatteförvaltningen. Efter den föreslagna ändringen kan samfundets beskattningsbara resultat fastställas enklare än nu. Samfundets årliga ekonomiska resultat behöver inte längre separeras i två separata kalkyler över den beskattningsbara inkomsten varken i skattedeklarationerna eller i Skatteförvaltningens informationssystem.

Förslaget ökar i vissa avseendet arbetet inom förvaltningen. Till exempel den mer omfattande avdragbarheten för överlåtelseförluster av fastighetsinnehav som hör till övriga tillgångar har en sådan inverkan. Fastighetsöverföringarna mellan samfundet och delägarna ökar sannolikt. Transaktioner mellan samfundet och delägarna ska alltid ske till gängse pris, men för att utreda överlåtelseförlusternas äkthet och överlåtelseprisernas korrekthet förutsätts noggrannare övervakning än tidigare av beskattningen. Tillämpningen av bestämmelsen om förtäckt dividend och bestämmelsen om kringgående av skatt ska sannolikt granskas oftare än i nuläget.

Å andra sidan försvinner sannolikt vissa tolkningsfrågor i beskattningen, eftersom en eventuell överlåtelseförlust av ett fastighetsinnehav är oberoende av tillgångsslag avdragbar från samfundets alla inkomster och då är det ingen betydelse med tanke på skattepåföljderna om det hör till anläggningstillgångarna eller övriga tillgångar.

De föreslagna ändringarna förutsätter enligt Skatteförvaltningens bedömning ändringar i informationssystemen, dataflödena, blanketterna och anvisningarna för beskattningen.

## 4 Beredningen av propositionen

Enligt statsminister Juha Sipiläs regeringsprogram ändras rätten att göra avdrag för förluster så att förluster från en förvärvskälla i aktiebolag kan dras av från inkomsterna från andra förvärvskällor. Skrivningen i regeringsprogrammet ersattes under regeringens budgetförhandlingar



2016 med en protokollsanteckning enligt vilken det hösten 2016 ska inledas ett lagstiftningsprojekt för att avskaffa indelningen i förvärvskällor för aktiebolag i inkomstskattelagen och näringskattelagen så att bestämmelserna är i kraft 2018.

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Som stöd för lagberedningen tillsattes den 18 november 2016 en sakkunniggrupp, i vilken ingick förvaltningsrådet Matti Halén, professor emeritus Raimo Immonen, professor Seppo Penttilä, universitetslektor Pekka Nykänen, biträdande professor Tomi Viitala samt skatterättsenämndens ordförande Marjaana Haarala. Propositionen har behandlats i sakkunniggruppen.

Sommaren 2017 ordnas en remissbehandling av den promemoria som tillkommit som resultat av beredningsarbetet. Efter den fortsatta beredningen sändes utkastet till proposition på remiss två gånger. Följande myndigheter, organisationer och övriga aktörer yttrade sig: undervisnings- och kulturministeriet, arbets- och näringsministeriet, miljöministeriet, Skatteförvaltningen, Aalto-universitet, Akava, Finlands Näringsliv EK rf, Helsingfors universitet, studentkåren vid Helsingfors universitet, Centralhandelskammaren, Främjarna av hyresboende till rimligt pris - KOVA rf, Centralförbundet för lant- och skogsbruksproducenter MTK rf, Förbundet för Ungdomsbostäder rf, Osuustoimintakeskus Pellervo, Familjeföretagens förbund rf, RAKLI ry, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands Fastighetsförbund rf, Finlands Kommunförbund rf, Suomen opiskelija-asunnot SOA ry, SOSTE Finlands social och hälsa rf, Ekonomiadministrationsförbundet i Finland rf, Finlands Revisorer rf, Suomen Veroasiantuntijat ry, Finlands studentkårers förbund, Företagarna i Finland, Delegationen för stiftelser och fonder rf, Skattebetalarnas Centralförbund rf samt professorerna Juha Lindgren, Heikki Niskakangas och Jaakko Ossa.

I yttrandena ansågs det nödvändigt att slopa indelningen i förvärvskällor för samfund. Utkastet till proposition ansågs förbättra nuläget, även om det inte ansågs avgöra samtliga tolkningssituationer. I yttrandena fästes uppmärksamhet vid bland annat definitionen av fastighetsaffärsverksamhet, som behandlats som näringsverksamhet i propositionsutkastet och inte ansågs tillräckligt entydig. Definitionen konstaterades påverka även beskattningen av allmännyttiga samfund och offentliga samfund. I yttrandena gick man också in på behandlingen av överlåtelseförluster av övriga tillgångar och det ansågs att överlåtelseförluster ska kunna dras av från alla inkomster i näringsförvärvskällan.

Propositionen har ändrats efter remissbehandlingen. Den grundläggande principen i näringskattelagen är omfattande avdragbarhet för utgifter, som det kan vara nödvändigt att avvika från av grundad anledning. Som en sådan anledning kan betraktas till exempel att förhindra ogrundade fördelar. Begränsningar av avdragbarheten för överlåtelseförluster av tillgångar av investeringskaraktär som ingår i övriga tillgångar ska därför betraktas som nödvändiga. Behovet av att förhindra ogrundade fördelar hänför sig framför allt till aktier, men inte i samma utsträckning till fastighetsinnehav. Propositionen har därför ändrats så att förluster som uppkommer vid överlåtelse av fastigheter och fastighetsaktier som hör till övriga tillgångar ska vara avdragbara i enlighet med de allmänna principerna i näringskattelagen. Den andra ändringen gäller uthyrning av fastigheter. Det föreslås inte att begreppet näringsverksamhet utvidgas så att det börjar gälla omfattande hyresverksamhet.

Propositionen har behandlats vid delegationen för kommunal ekonomi och kommunalförvaltning.

## DETALJMOTIVERING

### 1 Lagförslag

#### 1.1 Näringskattelagen

**1 §.** Näringskattelagens allmänna tillämpningsområde uttrycks i 1 mom. Enligt det tillämpas lagen på beräkning av resultatet av näringsverksamhet. Näringsverksamhet omfattar rörelse och yrkesutövning.

I det nya 2 mom. föreskrivs om tillämpning av näringskattelagen på verksamhet som bedrivs av samfund. Näringskattelagen ska tillämpas vid beskattningen av samfund också när det inte är fråga om verksamhet som avses i 1 mom., dvs. samfundet bedriver inte näringsverksamhet. Resultatet av samfundens hela verksamhet, undantaget jordbruk, ska beräknas enligt näringskattelagen. Det som i näringskattelagen föreskrivs om näringsverksamhet ska gälla samfundens hela verksamhet vid beräkning av förvärvskällans inkomst. När det på något annat ställe i skattelagstiftningen hänvisas till näringsverksamhet avses dock rörelse eller yrkesutövning enligt 1 mom.

Bestämmelsen i 2 mom. tillämpas i praktiken i första hand på aktiebolag, andelslag, sparbanker och ömsesidiga försäkringsbolag. Bestämmelsen ska tillämpas på utländska samfund på samma sätt som på inhemska.

Näringskattelagen ska inte tillämpas vid beskattningen av vissa samfund på grund av samfundsformen, utan endast när de bedriver näringsverksamhet som avses i 1 mom. Utanför tillämpningsområdet för 2 mom. stannar offentliga samfund samt andra delvis skattefria samfund enligt 21, 21 a och 21 b § i inkomstskattelagen. Med offentliga samfund avses staten och dess inrättningar, landskap, kommuner och samkommuner, den evangelisk-lutherska kyrkan och ortodoxa kyrkosamfundet och deras församlingar. Andra delvis skattefria samfund är bland annat andra religionssamfund och deras församlingar samt universitet och yrkeshögskoleaktiebolag. Paragrafens 2 mom. ska inte heller tillämpas på allmännyttiga samfund och utländska dödsbon. Näringskattelagen ska inte tillämpas på i lagen om bostadsaktiebolag avsedda bostadsaktiebolag eller ömsesidiga fastighetsaktiebolags verksamhet på grund av bolagsformen. Ovannämnda bestämmelse ska inte heller tillämpas på så kallade bostadsandelslag vilkas verksamhet kan jämföras med bostadsaktiebolags verksamhet.

Näringskattelagen ska inte tillämpas på bostadsaktiebolag enligt 1 kap. 2 § i lagen om bostadsaktiebolag eller ömsesidiga fastighetsbolag enligt 28 kap. 2 § i samma lag på grund av bolagsformen. Om ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag emellertid bedriver näringsverksamhet ska det omfattas av näringskattelagen. För dessa samfunds del tillämpas näringskattelagen på samma sätt som för närvarande. Andra aktiebolag, på vilka bestämmelserna i lagen om aktiebolag kan tillämpas enligt 2 kap. i den lagen, ska däremot omfattas av näringskattelagen med stöd av 2 mom. Sådana bostadsandelslag vilkas verksamhet motsvarar bostadsaktiebolags verksamhet ska jämföras med bostadsaktiebolag när näringskattelagen tillämpas.

För de samfund som stannar utanför tillämpningsområdet för 2 mom. avgörs det med stöd av begreppet näringsverksamhet enligt 1 mom. huruvida näringskattelagen ska tillämpas. Om samfundet bedriver näringsverksamhet ska näringskattelagen tillämpas på det, liksom för närvarande.

Resultatet av jordbruk som bedrivs av samfund beräknas enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk och jordbruket utgör en förvärvskälla som är separat från samfundens övriga verksamhet.

**2 §.** Rörelse och yrkesutövning ska utgöra en näringsförvärvskälla på samma sätt som för närvarande. I 2 mom. föreskrivs om näringsverksamhetens förvärvskälla för samfund. Näringsverksamhet som bedrivs av samfund som avses i 1 § 2 mom. och annan verksamhet, som för närvarande beskattas med stöd av inkomstskattelagen, ska utgöra en näringsförvärvskälla. Förvärvskällan är näringsverksamhetens förvärvskälla också i det fallet att samfundet inte alls bedriver egentlig näringsverksamhet. I rättspraxis har det ansetts att förvärvskällan för en sammanslutnings inkomstandel bestäms utifrån sammanslutningens förvärvskälla i delägarens beskattning. När det inte längre finns någon förvärvskälla för annan verksamhet i beskattningen av ett samfund som är delägare, beskattas inkomstandelarna av sammanslutningens näringsverksamhet och övriga verksamhet som inkomst i samfundets näringsförvärvskälla. Ett samfunds andel av en sammanslutnings jordbruksinkomst ska fortfarande vara inkomst i jordbrukets förvärvskälla för samfundet.

**5 §.** Till förteckningen över skattepliktiga inkomster 1 punkten fogas överlåtelsepris och övriga vederlag för övriga tillgångar. Försäkringsersättning för övriga tillgångar som ingår i näringsförvärvskällan ska vara skattepliktig inkomst i enlighet med näringskattelagens allmänna principer. Bestämmelsen förändrar beskattningen till exempel i fråga om sådana byggnader som för närvarande omfattas av inkomstskattelagens bestämmelser, för enligt inkomstskattelagen är försäkringsersättning som erhållits på grund av en sakskada eller någon annan därmed jämförbar skada inte skattepliktig inkomst, om den inte har erhållits i stället för skattepliktiga inkomster.

Dessutom kompletteras 1 punkten genom att även överlåtelsepris för finansieringstillgångar fogas till förteckningen över skattepliktiga överlåtelsepriser. I finansieringstillgångar kan ingå till exempel aktier, vilkas överlåtelsepris är skattepliktig inkomst redan på grund av bestämmelsen om allmän skatteplikt för inkomst. Det är fråga om ett förtydligande tillägg, som inte förändrar nuläget.

Enligt 5 punkten är också vinster på övriga tillgångar skattepliktig inkomst. Bestämmelsen gäller intäkter av till exempel olika fordringar och andra investeringsinstrument.

**7 §.** Det föreslås att paragrafen utökas med ett nytt 2 mom., som gäller avdrag av anskaffningsutgiften när ett samfund överlåter en tillgång som hör till de övriga tillgångarna och som inte har använts för samfundets förvärvande av inkomst.

Enligt huvudregeln i 1 mom. är endast utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande och förluster som härrör därav avdragbara. Anskaffningsutgiften för en tillgång som en delägare använder privat eller som betjänar delägarens hobbyverksamhet har inte erlagts för att bolaget ska förvärva inkomster och utgifterna för sådana tillgångar är därför inte avdragbara. Enligt näringskattelagen är all inkomst i stor utsträckning skattepliktig och därför ska även det överlåtelsepris som erhållits för en sådan tillgång vara skattepliktig inkomst. Därför borde anskaffningsutgiften få dras av på motsvarande sätt när tillgången överlåts.

I 2 mom. bestäms särskilt om avdragbarhet för anskaffningsutgiften i samband med överlåtelse av tillgången. Om anskaffningsutgiften är större än det belopp som ska betraktas som tillgångens överlåtelsepris, är avdragbarheten begränsad på det sätt som föreskrivs i 42 a § till ett belopp som motsvarar överlåtelsepriset. I praktiken är överlåtelsevinsten av en tillgång som tjänar något annat syfte än inkomstens förvärvande skattepliktig inkomst för samfundet, medan en överlåtelseförlust inte är avdragbar.

**8 §.** Det föreslås att till förteckningen över avdragbara utgifter i 1 mom. 1 punkten fogas anskaffningsutgifter för övriga tillgångar. De är dock avdragbara endast med de begränsningar som anges i 8 a § och 42 a §.

Dessutom kompletteras bestämmelsen genom att förteckningen över avdragbara anskaffningsutgifter utökas med anskaffningsutgifter för finansieringstillgångar. Till finansieringstillgångarna kan höra till exempel aktier, vilkas anskaffningsutgift har behandlats som en avdragbar utgift och överlåtelsepris som skattepliktig inkomst. Det är fråga om ett förtydligande tillägg som inte förändrar nuläget.

**8 a §.** Det föreslås att en ny 8 a § fogas till lagen. Avdrag av överlåtelseförluster av övriga tillgångar begränsas i näringsförvärvskällan i fråga om aktier samt bolagsandelar i öppna bolag och kommanditbolag. Överlåtelseförluster av sådana tillgångar kan dras av från överlåtelsevinster av övriga tillgångar under skatteåret och de fem följande skatteåren. Begränsningen kan gälla till exempel passivt förvaltade aktier när verksamheten inte utgör värdepappershandel som uppfyller villkoren för näringsverksamhet eller näringsverksamhet i övrigt.

Bestämmelsen gäller inte överlåtelseförluster av aktier i fastighetsbolag vilka tillhör övriga tillgångar. Med fastighetsbolag avses fastighets- eller bostadsaktiebolag, vars verksamhet de facto i huvudsak omfattar innehav eller besittning av fastigheter. Aktier i sådana bolag kan inte överlätas skattefritt enligt 6 b § 2 mom. 2 punkten. Begränsningen av överlåtelseförlust gäller inte heller fastighetsöverlåtelser. Anskaffningsutgifterna för fastigheter och fastighetsaktier som tillhör övriga tillgångar är avdragbara från alla inkomster av näringsverksamheten i enlighet med 8 §. Om en fastighet inte används i förvärvssyfte utan till exempel används privat av en delägare, är en överlåtelseförlust ändå inte avdragbar enligt 7 § 2 mom.

**9 §.** Definitionen av finansieringstillgångar preciseras för att bättre motsvara begreppet företags penningmedel.

Bestämmelsen om finansieringstillgångar föreskriver i sin nuvarande form att finansieringstillgångar är pengar, bank- och kontofordringar, växelfordringar och andra dylika finansieringsmedel. I företags verksamhet är det vanligt att penningmedel placeras tills vidare i olika investeringsinstrument. De ovannämnda exemplen på finansieringstillgångar motsvarar inte längre i alla avseenden nuläget. Lagbestämmelsens ordalydelse luckras upp så att den nuvarande exempelförteckningen krymps. Den preciserade definitionen av finansieringstillgångar gäller alla skattskyldiga som beskattas med stöd av näringskattelagen.

**12 §.** Det föreslås att den finskspråkiga definitionen av anläggningstillgångar preciseras. Preciseringsen av ordalydelsen förändrar inte det etablerade innehållet i anläggningstillgångar.

**12 a §.** I det nya 12 a § föreskrivs om ett nytt tillgångsslag i näringsverksamhetens förvärvskälla för samfund, och paragrafen ska gälla de samfund som i fortsättningen inte har någon förvärvskälla för annan verksamhet. Enligt definitionen av övriga tillgångar omfattar detta tillgångsslag sådana tillgångar som inte hör till näringsverksamhetens övriga tillgångsslag. Det är fråga om tillgångar som inte uppfyller de lagstadgade villkoren för näringsförvärvskällans övriga tillgångsslag.

För närvarande ingår tillgångar som inte hör till näringsverksamheten enligt inkomstskattelagen i samfundets beskattningsbara förvärvskälla för annan verksamhet. Om förvärvskällan för annan verksamhet ändå innehåller poster som till sin karaktär snarare motsvarar finansierings-, anläggnings- eller omsättningstillgångar, utgör de inte övriga tillgångar efter sammanslagningen av förvärvskällorna.

Övriga tillgångar kan vara till exempel en fastighet som skaffats i investeringssyfte och som är permanent uthyrd till en utomstående hyresgäst. En sådan fastighet hör för närvarande till samfundets förvärvskälla för annan verksamhet. Även aktier som ägs av ett holdingbolag som passivt förvaltar delägarens aktieinnehav är övriga tillgångar. Om en nyttighet som betjänar en delägars privata bruk ägs av bolaget, hänförs den till övriga tillgångar i bolagets näringsförvärvskälla. Till övriga tillgångar hör till exempel en bostad som används av en delägare när det inte är fråga om en anställningsförmån.

För närvarande har penninginrättningar samt försäkrings- och pensionsanstalter vanligtvis inte någon förvärvskälla för annan verksamhet. På motsvarande sätt har de praktiken inte heller övriga tillgångar i näringsverksamhetens förvärvskälla. Tillgångar som skaffats för investering av penninginrättningar samt försäkrings- och pensionsanstalters medel eller för tryggnad av investeringar ska höras till de i 9 § i näringskattelagen avsedda investeringstillgångarna liksom för närvarande. Näringskattelagens nya tillgångsslag förändrar inte den skattemässiga behandlingen av tillgångar som hänförs till investeringstillgångarna.

Den nya 12 a § gäller inte de samfund i vilkas beskattning näringskattelagen tillämpas på endast näringsverksamhet. Sådana samfund är till exempel allmännyttiga samfund och offentliga samfund. I dessa samfunds beskattning finns inte begreppet övriga tillgångar, utan sådana tillgångar som inte hänförs till näringsverksamhetens finansierings-, omsättnings- eller anläggningstillgångar ska på nuvarande sätt vara tillgångar som ingår i förvärvskällan för annan verksamhet.

**14 §.** Anskaffningsutgiften för nyttigheter som hänförs till övriga tillgångar ska definieras på samma sätt som anskaffningsutgiften för övriga tillgångsslag.

Enligt 4 kap. 5 § i bokföringslagen (1336/1997) avses med anskaffningsutgift de direkta utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång. Genom lag 1620/2015 preciserades bokföringslagens ordalydelse så att den tidigare använda termen ”rörliga utgifter” ersattes med begreppet ”direkta utgifter”. Begreppet ”direkta utgifter” ansågs bättre motsvara texten i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG. Begreppet ”direkta utgifter” ansågs också vara lättare att förstå som ett allmänspråkligt uttryck. För att det inte bli onödigt skillnad mellan näringskattelagen och bokföringslagstiftningen, ändras ordalydelsen i näringskattelagens definition av anskaffningsutgift på motsvarande sätt. Begreppet fasta utgifter som ingår i anskaffningsutgiften ersätts på motsvarande sätt med bokföringslagstiftningens begrepp indirekta utgifter.

**16 §.** Fordringar som hänför sig till övriga tillgångar är vanligtvis delägarlån som avses i 53 a § i inkomstskattelagen. Delägarlån som ett bolag ger persondelägare betjänar i första hand delägarnas behov, och de hänför sig inte till bolagets förvärvande av inkomst. Eftersom endast utgifter och förluster som hänför sig till samfundets förvärvande av inkomster får dras av, får inte förluster av andra lån än sådana som getts i syfte att förvärva inkomst dras av från bolagets inkomst. För tydlighetens skull föreskrivs särskilt i den nya 10 punkten i 16 § att de inte är avdragbara.

Den nuvarande bestämmelsen om avdragbarhet för bankskatt i 10 punkten upphävs som onödig, eftersom lagen om tillfällig bankskatt (986/2012) har upphävts genom lag 1210/2014, som utfärdades den 19 december 2014.

**17 §.** Ovan föreskrivs det särskilt att förluster av delägarlån som hör till övriga tillgångar och av övriga fordringar som inte hänför sig till samfundets syfte att förvärva inkomst inte är av-

dragbara. Det föreslås att 2 punkten ändras så att slutlig förlust av övriga fordringar och penningmedel som eventuellt ingår i detta tillgångsslag och som hänför sig till syftet att förvärva inkomst är avdragbar.

**3 kap.** Periodisering av utgifterna för anskaffning av anläggningstillgångar. Det föreslås att till rubriken för 3 kap. i lagens III avdelning fogas ett omnämmande av periodisering av utgifterna för anskaffning av övriga tillgångar.

**42 a §.** Anskaffningsutgifterna för övriga tillgångar som använts i samfundets verksamhet för att förvärva inkomst periodiseras enligt 1 mom. på samma sätt som anskaffningsutgifterna för motsvarande anläggningstillgångsnyttigheter. Anskaffningsutgifterna för tillgångar som är underkastade förslitning dras av genom årliga avskrivningar med iakttagande av avskrivningsprocent för anskaffningsutgifterna för anläggningstillgångar. Anskaffningsutgifterna för tillgångar som inte är underkastade förslitning får dras av när tillgångarna överläts eller går förlorade. På avdrag av förluster som uppkommit vid överlåtelse av andra aktier än aktier i fastighetsbolag eller bolagsandelar i öppna bolag eller kommanditbolag tillämpas dock 8 a §. Om överlåtelsen ger upphov till en förlust får den del av anskaffningsutgiften som överstiger överlåtelsepriset som överstiger anskaffningsutgifter dras av endast från överlåtelsevinst av tillgångar som utgör övriga tillgångar. Begränsningsbestämmelsen gäller också förluster.

Paragrafens 2 mom. gäller avdrag av anskaffningsutgifterna för en nyttighet som använts i annat syfte än för inkomstens förvärvande när tillgångar överläts. Exempelvis anskaffningsutgifterna för tillgångar som en delägare använder privat är inte avdragbara i form av årliga avskrivningar. Med stöd av 7 § 2 mom. kan anskaffningsutgifterna emellertid vara avdragbara i samband med överlåtelse av avdragbara tillgångar. När tillgångar överläts får endast anskaffningsutgifter som motsvarar överlåtelsepriset dras av. I praktiken är alltså överlåtelsevinsten av tillgångar som tjänar något annat syfte än inkomstens förvärvande skattepliktig inkomst för samfundet, medan överlåtelseförluster inte är avdragbara. Motsvarande princip tillämpas till exempel när sådana tillgångar förstörs och samfundet får skattepliktig försäkringsersättning.

**51 §.** En nyttighet som tillhör övriga tillgångar överförs till ett annat tillgångsslag till det oavskrivna beloppet av anskaffningsutgiften på samma sätt som anläggningstillgångsnyttigheter. Om det är fråga om en sådan tillgång som inte har använts för samfundets förvärvande av inkomst utan har varit i till exempel en delägars privata bruk, sker överföringen dock till de ursprungliga anskaffningsutgifterna eller ett lägre sannolikt överlåtelsepris. Värdenedgång i privat bruk är inte avdragbar från näringsverksamhetens resultat.

**51 d §.** Upplösningen av ett samfund behandlas på samma sätt som överlåtelse av aktier i delägarens beskattning. Utdelning från ett upplöst bolag jämställs med överlåtelsepriset för aktier. I samband med upplösningen tillämpas bestämmelserna om överlåtelse av aktier och bolagsandelar. Om aktierna i ett bolag som upplöses eller bolagsandelen i ett öppet bolag eller kommanditbolag hör till samfundets övriga tillgångar och anskaffningsutgiften överstiger utdelningen från det upplösta bolaget, dras den del av anskaffningsutgiften som överstiger utdelningen, dvs. överlåtelsepriset, från anskaffningsutgiften på samma sätt som en förlust av överlåtelsen. När det gäller andra aktier än aktier i fastighetsbolag är det belopp av anskaffningsutgiften som överstiger utdelningen avdragbart från vinsten av överlåtelse av tillgångar som hör till de övriga tillgångarna eller av vinst som uppkommit i samband med upplösningen.

Dessutom kompletteras bestämmelsen med ett omnämmande av överlåtelsepriset för finansieringstillgångar. Tillägget förändrar inte nuvarande praxis i detta avseende.

**53 §.** Fastigheter och andra nyttigheter som en skattskyldig äger ska på nuvarande sätt höra till näringsverksamhetens förvärvskälla, om nyttigheterna används uteslutande eller i huvudsak för syften som främjar näringsverksamheten. I 3 mom. föreskrivs för tydlighetens skull separat att alla fastigheter och övriga nyttigheter som ett samfund äger hör till näringsförvärvskällan när samfundet omfattas av näringskattelagen på grund av samfundsformen. Då utgör endast jordbruksfastigheter och övriga nyttigheter som hör till jordbrukets förvärvskälla undantag.

## **1.2 Inkomstskattelagen**

**119 §.** *Förlust som härrör av näringsverksamhet och av jordbruk.* Det föreslås att 2 mom. kompletteras så att när samfunds förlust som härrör av näringsverksamhet beräknas, beaktas även donationsavdrag som avses i 57 §. Tillägget behövs för att donationsavdrag ska kunna beaktas när förlusten fastställs vid beskattningen av samfund också när samfundet inte har någon förvärvskälla för annan verksamhet.

**120 §.** *Förlust som hänför sig till samfunds, näringsammanslutningars och samfällda förmånens övriga verksamhet.* Det föreslås att tillämpningsområdet för bestämmelsen om avdrag av andra förluster än av näringsverksamhet och jordbruk ändras så att den förutom näringsammanslutningar och samfällda förmåner ska gälla endast andra samfund än sådana vilkas hela verksamhet omfattas av näringskattelagen. Bestämmelsen ska således inte gälla samfund som avses i 1 § 2 mom. i näringskattelagen, beträffande vilka inkomstskattelagen inte längre tillämpas vid beräkning av den skattepliktiga inkomsten. Inkomst och förlust av annan verksamhet kan uppkomma endast i beskattningen av de samfund på vilkas beskattning näringskattelagen inte tillämpas på det sätt som avses i 1 § 2 mom. i näringskattelagen.

I 3 mom. föreskrivs om avdrag av sådana förluster av övrig verksamhet som inte utnyttjats vid lagens ikraftträdande. Samfund som omfattas av det nya 1 § 2 mom. i näringskattelagen drar av förluster som inte dragits av i förvärvskällan för annan verksamhet från inkomsterna i näringsverksamhetens förvärvskälla.

Förluster av övrig verksamhet, vilka överförs för avdrag i näringsförvärvskällan, avdras från inkomsten i denna förvärvskälla på samma sätt som förluster som uppkommit i näringsförvärvskällan.

De fastställda förlusterna i förvärvskällan för annan verksamhet dras av från näringsverksamhetens resultat under den tid som anges i 120 § 1 mom., dvs. under de tio följande skatteåren efter förluståret. Förlusterna dras av i uppkomstordning efter hand som inkomst uppkommer.

## **1.3 Koncernbidragslagen**

**2 §.** Sådana aktiebolag och andelslag vars beskattningsbara inkomst fastställs enligt näringskattelagen får ge och ta emot koncernbidrag, om de andra villkoren enligt koncernbidragslagen är uppfyllda. Koncernbidraget börjar omfatta bland annat bolag som bedriver fastighetsverksamhet och förvaltar aktieinnehav, och som inte för närvarande får ge eller ta emot koncernbidrag. Bostadsaktiebolag och ömsesidiga fastighetsaktiebolag, vilka omfattas av inkomstskattelagen, får inte heller i fortsättningen ge eller ta emot koncernbidrag.

## **1.4 Lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen**

**3 §.** *Värdering av bolagstillgångar.* I 3 § föreskrivs om värdering av tillgångar vid beräkningen av aktiebolags nettoförmögenhet. Det föreslås att ordalydelsen i 7 mom. preciseras så att tillgångar som hör till övriga tillgångar i näringsverksamhetens förvärvskälla värderas i tillämpliga delar på samma sätt som de övriga tillgångar som nämns i paragrafen. Värderingen

sker i allmänhet på samma sätt som värderingen av tillgångar som hör till anläggningstillgångarna. I regel värderas tillgångarna till det i inkomstbeskattningen icke avskrivna värdet. Fastigheter, byggnader och konstruktioner värderas till den icke avskrivna anskaffningsutgiften eller ett högre jämförelsevärde för det år som föregick skatteåret. Offentligt noterade värdepapper och andra poster som avses i 6 mom. kan värderas på grundval av deras sammanlagda jämförelsevärde, om det är större än den sammanlagda icke avskrivna anskaffningsutgiften för dem.

I praktiken motsvarar bestämmelsen den nuvarande bestämmelsen om värdering av tillgångar som hör till annan verksamhet än näringsverksamhet.

### 1.5 Lagen om bostadshusreservering vid beskattningen

**1 §. Bostadshusreservering.** Det föreslås att 2 mom. preciseras med en hänvisning till inkomst av näringsverksamhet som avses i 1 § 1 mom. i näringskattelagen. Ett sådant samfund som efter lagändringen omfattas av näringskattelagen på grund av samfundsformen ska även i fortsättningen kunna dra av en bostadshusreservering som bildats för utgifter som föranleds av bostadsbyggnaden från sin skattepliktiga inkomst. Ett sådant samfund ska kunna dra av reserveringen från det med stöd av näringskattelagen beräknade resultatet när samfundets verksamhet inte är rörelse enligt 1 § 1 mom. i näringskattelagen, utan till exempel ägande och uthyrning av en fastighet. I beskattningen av samfund som bedriver rörelse kvarstår villkoren för bostadshusreservering oförändrade.

### 1.6 Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

**5 §. Oanvänd avräkning av utländsk skatt.** Det föreslås att till paragrafen fogas ett nytt 3 mom., som ska tillämpas vid beskattningen av de skattskyldiga som inte har någon förvärvskälla för annan verksamhet efter ikraftträdandet av förslaget. Bestämmelsen ska gälla samfund som omfattas av näringskattelagen på grund av samfundsformen. Oanvänd avräkning i förvärvskällan för annan verksamhet överförs för att dras av från de skatter som fastställs på inkomst som hör till näringsförvärvskällan. Ändringen inverkar inte på den återstående avdragstiden för oanvänd avräkning.

## 2 Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft den 1 juli 2019. De tillämpas första gången vid beskattningen för skatteåret 2020. Vid beskattning som verkställs före det tillämpas de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet av denna lag.

Oavdragna överlåtelseförluster i förvärvskällan för annan verksamhet berörs av en övergångsbestämmelse. I beskattningen av de samfund som inte längre ska omfattas av inkomstkattelagen avdras i 50 § i inkomstkattelagen avsedda överlåtelseförluster som inte dragits av i förvärvskällan för annan verksamheten i första hand från vinst som uppkommit av överlåtelse av näringsförvärvskällans övriga tillgångar. I den mån detta inte är möjligt avdras överlåtelseförlust från överlåtelsevinsten av i anläggningstillgångarna ingående andra aktier än sådana som får överlåtas skattefritt och i anläggningstillgångarna ingående fastigheter. Bestämmelsen gäller sådana samfund som omfattas av 1 § 2 mom.

Bestämmelsen har ingen inverkan på den tid som angetts för avdrag av överlåtelseförluster. Överlåtelseförluster kan dras av efter hand som överlåtelsevinst uppkommer under den tid som avses i 50 § 1 mom. inkomstkattelagen, dvs. fem skatteår efter att förlusten uppkommit.



**RP 257/2018 rd**

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 om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 5 § 1 och 5 punkten, 8 § 1 mom. 1 punkten, 9 §, den finska språkdräkten i 12 §, 14 § 1 mom., 16 § 10 punkten, 17 § 2 punkten, rubriken för 3 kap. i III avdelningen, 51 § 1 mom. 3 punkten och 51 d § 1 mom.,

av dem 5 § 1 och 5 punkten, 14 § 1 mom. samt 17 § 2 punkten sådana de lyder i lag 1077/2008, 8 § 1 mom. 1 punkten sådan den lyder i lag 1001/1977, 16 § 10 punkten sådan den lyder i lag 1087/2014, 51 § 1 mom. 3 punkten sådan den lyder i lag 661/1989 och 51 d § 1 mom. sådant det lyder i lag 1109/1996, samt

*fogas* till 1 §, sådan den lyder i lag 1539/1992, ett nytt 2 mom., till 2 §, sådan den lyder i lag 1539/1992, ett nytt 2 mom., till 7 § ett nytt 2 mom., till lagen nya 8 a, 12 a och 42 a §, till 51 d §, sådan den lyder i lagarna 1109/1996 och 717/2004, ett nytt 3 mom. och till 53 §, sådan den lyder i lagarna 1539/1992 och 1168/2000, ett nytt 3 mom. som följer:

#### 1 §

Vid beräkning av resultatet av annan verksamhet än jordbruk som bedrivs av andra samfund än offentliga samfund eller andra i 21, 21 a och 21 b § i inkomstskattelagen avsedda delvis skattefria samfund, utländska dödsbon, i 22 § i inkomstskattelagen avsedda allmännyttiga samfund samt i 1 kap. 2 § i lagen om bostadsaktiebolag (1599/2009) avsedda bostadsaktiebolag, i 28 kap. 2 § i den lagen avsedda ömsesidiga fastighetsaktiebolag samt sådana andelslag som kan jämföras med bostadsaktiebolag tillämpas vad som i denna lag föreskrivs om näringsverksamhet.

#### 2 §

Verksamhet som bedrivs av samfund som avses i 1 § 2 mom., med undantag av jordbruk, utgör näringsverksamhetens förvärvskälla.

#### 5 §

Ovan i 4 § avsedda skattepliktiga näringsinkomster är bland andra

1) överlåtelsepris och övriga vederlag för finansierings-, omsättnings-, investerings-, anläggnings- och övriga tillgångar samt för andra i näringen använda materiella och immateriella tillgångar, med de undantag som anges i 6 § 1 mom. 1 punkten,

5) vinster på finansieringstillgångar och övriga tillgångar,

#### 7 §

## RP 257/2018 rd

Anskaffningsutgiften för tillgångar som inte används för inkomstens förvärvande och som hör till de övriga tillgångar som avses i 12 a § är dock avdragbar på det sätt som anges i 42 a § 2 mom.

### 8 §

Ovan i 7 § avsedda avdragbara utgifter äro bland andra:

1) utgifter för anskaffning av finansierings-, omsättnings-, investerings- och övriga tillgångar med de undantag som anges i 8 a § och 42 a § samt i 5 § 6 punkten avsedda uppskrivningar av investeringstillgångar,

---

### 8 a §

Förlust som uppkommit vid överlåtelse av i övriga tillgångar ingående aktier i andra bolag än sådana som avses i 6 b 2 mom. 2 punkten samt bolagsandelar i öppna bolag och kommanditbolag får avdras endast från sådana skattepliktiga överlåtelsevinster av övriga tillgångar som uppkommit under skatteåret och de fem följande skatteåren.

### 9 §

Finansieringstillgångar är pengar, fordringar och andra finansieringsmedel.

### 12 a §

Övriga tillgångar är medel som hör till i 1 § 2 mom. avsedda samfunds verksamhet och som inte ska hänföras till näringsverksamhetens finansierings-, omsättnings-, investerings- eller anläggningstillgångar.

### 14 §

Som anskaffningsutgift för omsättnings-, investerings- och anläggningstillgångar samt övriga tillgångar anses summan av de direkta utgifterna för anskaffning och framställning av tillgången. Till anskaffningsutgiften räknas dessutom de indirekta utgifter och ränteutgifter som med stöd av 4 kap. 5 § i bokföringslagen eller med stöd av de internationella redovisningsstandarder som avses i 7 a kap. 1 § i den nämnda lagen i bokföringen har räknats in i tillgångens anskaffningsutgift.

---

### 16 §

Såsom utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande anses inte:

---

10) förlust av i 53 § i inkomstskattelagen avsedda delägarlån som hör till övriga tillgångar samt på andra fordringar som getts i något annat syfte än inkomstens förvärvande.

### 17 §

I 7 § avsedda avdragbara förluster är i fråga om 2 och 3 punkten i detta moment med de undantag som nämns i 16 § bland annat

---

2) värdenedgångar på försäljningsfordringar, slutliga konstaterade värdenedgångar på övriga finansieringstillgångar samt slutliga konstaterade värdenedgångar på fordringar som hör till övriga tillgångar,

---

## III AVDELNINGEN

### Periodisering av inkomster och utgifter

3 kap.

**Periodisering av utgifterna för anskaffning av anläggningstillgångar och övriga tillgångar**

42 a §

Vid periodisering av utgifterna för anskaffning av övriga tillgångar iaktas bestämmelserna om anläggningstillgångar i 30—41 §. De skattepliktiga överlåtelsepriserna och övriga vederlag för markområden, värdepapper och andra sådana tillgångar som inte är underkastade förslitning beaktas som intäkt, eller så avskrivs den avdragbara delen, med de undantag som anges i 8 a §, under det skatteår under vilket tillgångarna har överlåtits, förstörts, skadats eller gått slutgiltigt förlorade.

Anskaffningsutgiften för tillgångar som avses i 7 § 2 mom. får med avvikelse från 1 mom. dras av under det skatteår under vilket tillgångarna har överlåtits eller gått förlorade. Avdragbart är då emellertid högst det belopp som motsvarar det skattepliktiga överlåtelsepriset eller ett annat vederlag.

51 §

En nyttighet överförs inom en näringsförvärvskälla från ett slag av tillgångar till ett annat på följande sätt:

3) från anläggningstillgångarna eller övriga tillgångar till ett belopp som motsvarar den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften, dock så att om en nyttighet som hört till övriga tillgångar inte har använts för inkomstens förvärvande, överförs nyttigheten till ett annat slag av tillgångar till den ursprungliga anskaffningsutgiften eller till ett lägre verkligt värde, och

51 d §

Vid beskattningen av ett samfund som upplöses anses ett belopp som motsvarar det sannolika överlåtelsepriset för finansierings-, omsättnings-, investerings- och anläggningstillgångarna och övriga tillgångar utgöra överlåtelsepris. Vid beskattningen av öppna bolag och kommanditbolag som upplöses anses såsom överlåtelsepris på egendom, förmåner och rättigheter ett belopp som vid privatuttag betraktas som överlåtelsepris enligt 51 b § 3 mom.

Om aktierna i det bolag som upplöses eller bolagsandelen i det öppna bolag eller kommanditbolag som upplöses hör till övriga tillgångar, tillämpas på anskaffningsutgiften för aktierna eller bolagsandelen, till den del den överstiger utdelningen, bestämmelserna i 8 a § om avdrag för förlust av överlåtelse.

53 §

Utöver vad som föreskrivs ovan hör till näringsförvärvskällan även andra fastigheter som ägs av ett i 1 § 2 mom. avsett samfund och andra nyttigheter med undantag av fastigheter och nyttigheter som hör till jordbrukstillgångarna.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för skatteåret 2020. Vid beskattning som verkställs före det tillämpas de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet av denna lag.

Vid beskattningen av i 1 § 2 mom. avsedda samfund avdras i 50 § i inkomstskattelagen avsedda överlåtelseförluster som inte dragits av vid ikraftträdandet av denna lag från överlåtelsevinster av övriga tillgångar. Om en överlåtelseförlust inte kan dras av från överlåtelsevinsten

**RP 257/2018 rd**

av övriga tillgångar, dras den av från överlåtelsevinsten av i anläggningstillgångarna ingående andra aktier än sådana som får överlåtas skattefritt eller i anläggningstillgångarna ingående fastigheter.

Överlåtelseförlust avdras under den tid som anges i 50 § 1 mom. i inkomstskattelagen efter hand som vinst inflyter av överlåtelsen.

---

2.

## Lag

### om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i inkomstskattelagen (1535/1992) 119 § 2 mom. och 120 § 1 mom. samt  
*fogas* till 120 § ett nytt 3 mom. som följer:

#### 119 §

*Förlust som härrör av näringsverksamhet och av jordbruk*

---

Med näringsförlust avses ett enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet uträknat förlustresultat och med jordbruksförlust ett enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk uträknat förlustresultat. Vid beräkningen av beloppet av samfunds näringsförlust beaktas dessutom donationsavdrag som avses i 57 §.

---

#### 120 §

*Förlust som hänför sig till samfunds, näringsammanslutningars och samfällda förmånens övriga verksamhet*

Annan förlust för andra än i 1 § 2 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avsedda samfund, näringsammanslutningar och samfällda förmåner än närings- och jordbruksförlust ska dras av från inkomsten av den övriga verksamheten under de tio följande skatteåren i den mån inkomst uppkommer.

---

Förlust av annan verksamhet avdras i beskattningen av ett sådant samfund som omfattas av 1 § 2 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet från inkomsten i näringsverksamhetens förvärvskälla.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagens 120 § 3 mom. tillämpas på i 120 § 1 mom. avsedd förlust av annan verksamhet som inte avdragits den dag då lagen träder i kraft.

Lagen tillämpas första gången på beskattningen för skatteåret 2020.

---

3.

**Lag**

**om ändring av 2 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen**

I enlighet med riksdagens beslut

*ändras* i lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986) 2 § som följer:

2 §

Ett aktiebolag eller ett andelslag får ge ett annat aktiebolag eller andelslag koncernbidrag, om lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) tillämpas på beskattningen av såväl givaren som mottagaren. Med koncernbidrag avses annat bidrag än kapitalplacering som inte enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet får avdras från inkomsten.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången på beskattningen för skatteåret 2020.

4.

## Lag

### om ändring av 3 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005) 3 § 7 mom. som följer:

3 §

#### *Värdering av bolagstillgångar*

---

Tillgångar som hör till övriga tillgångar i näringsverksamhetens förvärvskälla samt tillgångar som hör till annan än näringsverksamhet värderas på motsvarande sätt i tillämpliga delar på det sätt som avses i denna paragraf.

---

Denna lag träder i kraft den 20 .  
Lagen tillämpas första gången på beskattningen för skatteåret 2020.

---



5.

## Lag

### om ändring av 1 § i lagen om bostadshusreservering vid beskattningen

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i lagen om bostadshusreservering vid beskattningen (846/1986) 1 § 2 mom., sådant det lyder i lag 1096/2004, som följer:

1 §

*Bostadshusreservering*

---

Ett samfund får dra av en bostadshusreservering endast från annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet som avses i 1 § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) eller inkomst av jordbruk. Ett sådant samfund vars huvudsakliga verksamhet grundar sig på ägande och besittning av en fastighet eller på hyresverksamhet som grundar sig på ägande av en fastighet får dra av en bostadshusreservering även från inkomst av näringsverksamhet som avses i 1 § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, om samfundet har för nybyggnad, ombyggnad eller anskaffning av bostäder lån eller räntestöd med stöd av någon av följande lagar:

- 1) aravalagen (1189/1993),
- 2) den lag som nämns i 2 § 1 mom. 1 punkten i aravabegränsningslagen (1190/1993),
- 3) lagen om räntestöd för hyresbostadslån och bostadsrättshuslån (604/2001),
- 4) lagen om räntestöd för hyresbostadslån (867/1980),
- 5) lagen om räntestöd för bostadsrättshuslån (1205/1993).

Denna lag träder i kraft den 20 .  
Lagen tillämpas första gången på beskattningen för skatteåret 2020.

6.

## Lag

### om ändring av 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

I enlighet med riksdagens beslut  
*fogas till* 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995), så-  
dan den lyder i lag 1360/2009, ett nytt 3 mom. som följer:

5 §

#### *Oanvänd avräkning av utländsk skatt*

---

Oanvänd avräkning av utländsk skatt som ska avräknas från skatter på inkomst i förvärvs-  
källan för annan verksamhet vid beskattningen av ett i 1 § 2 mom. i lagen om beskattning av  
inkomst av näringsverksamhet (360/1968) avsett samfund avräknas från skatter på inkomst  
som hänförs till näringsförvärvskällan med iakttagande av bestämmelserna i 1 mom. om tid-  
punkten för avräkningen och avräkningsordningen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången på beskattningen för skatteåret 2020.

Helsingfors den 29 november 2018

**Statsminister**

**Juha Sipilä**

Finansminister Petteri Orpo

1.

**Lag**

**om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet**

I enlighet med riksdagens beslut

*ändras* i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 5 § 1 och 5 punkten, 8 § 1 mom. 1 punkten, 9 §, den finska språkdräkten i 12 §, 14 § 1 mom., 16 § 10 punkten, 17 § 2 punkten, rubriken för 3 kap. i III avdelningen, 51 § 1 mom. 3 punkten och 51 d § 1 mom.,

av dem 5 § 1 och 5 punkten, 14 § 1 mom. samt 17 § 2 punkten sådana de lyder i lag 1077/2008, 8 § 1 mom. 1 punkten sådan den lyder i lag 1001/1977, 16 § 10 punkten sådan den lyder i lag 1087/2014, 51 § 1 mom. 3 punkten sådan den lyder i lag 661/1989 och 51 d § 1 mom. sådant det lyder i lag 1109/1996, samt

*fogas* till 1 §, sådan den lyder i lag 1539/1992, ett nytt 2 mom., till 2 §, sådan den lyder i lag 1539/1992, ett nytt 2 mom., till 7 § ett nytt 2 mom., till lagen nya 8 a, 12 a och 42 a §, till 51 d §, sådan den lyder i lagarna 1109/1996 och 717/2004, ett nytt 3 mom. och till 53 §, sådan den lyder i lagarna 1539/1992 och 1168/2000, ett nytt 3 mom. som följer:

*Gällande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

1 §

1 §

*Vid beräkning av resultatet av annan verksamhet än jordbruk som bedrivs av andra samfund än offentliga samfund eller andra i 21, 21 a och 21 b § i inkomstskattelagen avsedda delvis skattefria samfund, utländska dödsbon, i 22 § i inkomstskattelagen avsedda allmännyttiga samfund samt i 1 kap. 2 § i lagen om bostadsaktiebolag (1599/2009) avsedda bostadsaktiebolag, i 28 kap. 2 § i den lagen avsedda ömsesidiga fastighetsaktiebolag samt sådana andelslag som kan jämföras med bostadsaktiebolag tillämpas vad som i denna lag föreskrivs om näringsverksamhet.*

2 §

2 §

*Verksamhet som bedrivs av samfund som avses i 1 § 2 mom., med undantag av jordbruk, utgör näringsverksamhetens förvärvskälla.*

5 §

Ovan i 4 § avsedda skattepliktiga närings-

5 §

Ovan i 4 § avsedda skattepliktiga närings-

*Gällande lydelse*

inkomster är bland andra

1) överlåtelsepris och övriga vederlag för omsättnings-, investerings- och anläggningstillgångar samt för andra i näringen använda materiella och immateriella tillgångar, med de undantag som anges i 6 § 1 mom. 1 punkten,

5) vinster på finansieringstillgångar,

7 §

8 §

Ovan i 7 § avsedda avdragbara utgifter äro bland andra:

1) utgifter för anskaffning av omsättnings- och investeringstillgångar samt i 5 § 6 punkten avsedda uppskrivningar av investerings- tillgångar,

9 §

Finansieringstillgångar äro penningar, bank- och kontofordringar, växelfordringar och andra dylika finansieringsmedel.

*Föreslagen lydelse*

inkomster är bland andra

1) överlåtelsepris och övriga vederlag för *finansierings-, omsättnings-, investerings-, anläggnings- och övriga tillgångar* samt för andra i näringen använda materiella och immateriella tillgångar, med de undantag som anges i 6 § 1 mom. 1 punkten,

5) vinster på finansieringstillgångar *och övriga tillgångar*,

7 §

*Anskaffningsutgiften för tillgångar som inte används för inkomstens förvärvande och som hör till de övriga tillgångar som avses i 12 a § är dock avdragbar på det sätt som anges i 42 a § 2 mom.*

8 §

Ovan i 7 § avsedda avdragbara utgifter äro bland andra:

1) utgifter för anskaffning av *finansierings-, omsättnings-, investerings- och övriga tillgångar med de undantag som anges i 8 a § och 42 a §* samt i 5 § 6 punkten avsedda uppskrivningar av investeringstillgångar,

8 a §

*Förlust som uppkommit vid överlåtelse av i övriga tillgångar ingående aktier i andra bolag än sådana som avses i 6 b § 2 mom. 2 punkten samt bolagsandelar i öppna bolag och kommanditbolag får avdras endast från sådana skattepliktiga överlåtelsevinster av övriga tillgångar som uppkommit under skatteåret och de fem följande skatteåren.*

9 §

Finansieringstillgångar är *penningar, fordringar och andra finansieringsmedel.*

12 a §

*Övriga tillgångar är medel som hör till i 1 § 2 mom. avsedda samfunds verksamhet och som inte ska hänföras till näringsverksamhetens finansierings-, omsättnings-, investerings- eller anläggningstillgångar.*

*Gällande lydelse*

14 §

Som anskaffningsutgift för omsättnings-, investerings- och anläggningstillgångar anses summan av de rörliga utgifterna för anskaffning och framställning av tillgången. Till anskaffningsutgiften räknas dessutom de fasta utgifter och ränteutgifter som med stöd av 4 kap. 5 § i bokföringslagen eller med stöd av de internationella redovisningsstandarder som avses i 7 a kap. 1 § i den nämnda lagen i bokföringen har räknats in i tillgångens anskaffningsutgift.

16 §

Såsom utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande anses inte:

17 §

I 7 § avsedda avdragbara förluster är i fråga om 2 och 3 punkten i detta moment med de undantag som nämns i 16 § bland annat

2) värdenedgångar på försäljningsfordringar samt slutliga konstaterade värdenedgångar på övriga finansieringstillgångar,

III AVDELNINGEN

**Periodisering av inkomster och utgifter**

3 kap

**Periodisering av utgifterna för anskaffning av anläggningstillgångar**

*Föreslagen lydelse*

14 §

Som anskaffningsutgift för omsättnings-, investerings- och anläggningstillgångar *samt övriga tillgångar* anses summan av de *direkta* utgifterna för anskaffning och framställning av tillgången. Till anskaffningsutgiften räknas dessutom de *indirekta* utgifter och ränteutgifter som med stöd av 4 kap. 5 § i bokföringslagen eller med stöd av de internationella redovisningsstandarder som avses i 7 a kap. 1 § i den nämnda lagen i bokföringen har räknats in i tillgångens anskaffningsutgift.

16 §

Såsom utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande anses inte:

10) förlust av i 53 § i inkomstskattelagen avsedda delägarlån som hör till övriga tillgångar samt på andra fordringar som getts i något annat syfte än inkomstens förvärvande.

17 §

I 7 § avsedda avdragbara förluster är i fråga om 2 och 3 punkten i detta moment med de undantag som nämns i 16 § bland annat

2) värdenedgångar på försäljningsfordringar, slutliga konstaterade värdenedgångar på övriga finansieringstillgångar *samt slutliga konstaterade värdenedgångar på fordringar som hör till övriga tillgångar*,

III AVDELNINGEN

**Periodisering av inkomster och utgifter**

3 kap.

**Periodisering av utgifterna för anskaffning av anläggningstillgångar och övriga tillgångar**

42 a §

*Vid periodisering av utgifterna för anskaffning av övriga tillgångar iaktas bestämmelserna om anläggningstillgångar i*

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

30—41 §. De skattepliktiga överlåtelsepriserna och övriga vederlag för markområden, värdepapper och andra sådana tillgångar som inte är underkastade förslitning beaktas som intäkt, eller så avskrivs den avdragbara delen, med de undantag som anges i 8 a §, under det skatteår under vilket tillgångarna har överlåtits, förstörts, skadats eller gått slutgiltigt förlorade.

Anskaffningsutgiften för tillgångar som avses i 7 § 2 mom. får med avvikelse från 1 mom. dras av under det skatteår under vilket tillgångarna har överlåtits eller gått förlorade. Avdragbart är då emellertid högst det belopp som motsvarar det skattepliktiga överlåtelsepriset eller ett annat vederlag.

51 §

En nyttighet överförs inom en näringsförvärvskälla från ett slag av tillgångar till ett annat på följande sätt:

3) från anläggningstillgångarna till ett belopp som motsvarar den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften, och

51 §

En nyttighet överförs inom en näringsförvärvskälla från ett slag av tillgångar till ett annat på följande sätt:

3) från anläggningstillgångarna eller övriga tillgångar till ett belopp som motsvarar den vid beskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften, dock så att om en nyttighet som hört till övriga tillgångar inte har använts för inkomstens förvärvande, överförs nyttigheten till ett annat slag av tillgångar till den ursprungliga anskaffningsutgiften eller till ett lägre verkligt värde, och

51 d §

Vid beskattningen av ett samfund som upplöses anses ett belopp som motsvarar det sannolika överlåtelsepriset för omsättnings-, investerings- och anläggningstillgångarna och annan egendom utgöra överlåtelsepris. Vid beskattningen av öppna bolag och kommanditbolag som upplöses anses såsom överlåtelsepris på egendom, förmåner och rättigheter ett belopp som vid privatuttag betraktas som överlåtelsepris enligt 51 b § 3 mom.

51 d §

Vid beskattningen av ett samfund som upplöses anses ett belopp som motsvarar det sannolika överlåtelsepriset för finansierings-, omsättnings-, investerings- och anläggningstillgångarna och övriga tillgångar utgöra överlåtelsepris. Vid beskattningen av öppna bolag och kommanditbolag som upplöses anses såsom överlåtelsepris på egendom, förmåner och rättigheter ett belopp som vid privatuttag betraktas som överlåtelsepris enligt 51 b § 3 mom.

Om aktierna i det bolag som upplöses eller bolagsandelen i det öppna bolag eller kommanditbolag som upplöses hör till övriga tillgångar, tillämpas på anskaffningsutgiften för aktierna eller bolagsandelen, till den del den överstiger utdelningen, bestämm-

Gällande lydelse

53 §

Föreslagen lydelse

melserna i 8 a § om avdrag för förlust av överlåtelse.

53 §

Utöver vad som föreskrivs ovan hör till näringsförvärvskällan även andra fastigheter som ägs av ett i 1 § 2 mom. avsett samfund och andra nyttigheter med undantag av fastigheter och nyttigheter som hör till jordbrukstillgångarna.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för skatteåret 2020. Vid beskattning som verkställs före det tillämpas de bestämmelser som gällde vid ikraftträdandet av denna lag.

Vid beskattningen av i 1 § 2 mom. avsedda samfund avdras i 50 § i inkomstskattelagen avsedda överlåtelseförluster som inte drags av vid ikraftträdandet av denna lag från överlåtelsevinster av övriga tillgångar. Om en överlåtelseförlust inte kan dras av från överlåtelsevinsten av övriga tillgångar, dras den av från överlåtelsevinsten av i anläggningstillgångarna ingående andra aktier än sådana som får överlätas skattefritt eller i anläggningstillgångarna ingående fastigheter.

Överlåtelseförlust avdras under den tid som anges i 50 § 1 mom. i inkomstskattelagen efter hand som vinst inflyter av överlåtelsen.

2.

## Lag

### om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut  
ändras i inkomstskattelagen (1535/1992) 119 § 2 mom. och 120 § 1 mom. samt  
fogas till 120 § ett nytt 3 mom. som följer:

*Gällande lydelse*

119 §

*Förlust som härrör av näringsverksamhet  
och av jordbruk*

Med näringsförlust avses ett enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet uträknat förlustresultat och med jordbruksförlust ett enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk uträknat förlustresultat.

120 §

*Förlust som hänför sig till samfunds, närings-  
sammanslutningars och samfällda för-  
månens övriga verksamhet*

Annan förlust för samfund, näringsammanslutningar och samfällda förmåner än närings- och jordbruksförlust skall dras av från inkomsten av den övriga verksamheten under de tio följande skatteåren i den mån inkomst uppkommer.

*Föreslagen lydelse*

119 §

*Förlust som härrör av näringsverksamhet  
och av jordbruk*

Med näringsförlust avses ett enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet uträknat förlustresultat och med jordbruksförlust ett enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk uträknat förlustresultat. Vid beräkningen av beloppet av samfunds näringsförlust beaktas dessutom donationsavdrag som avses i 57 §.

120 §

*Förlust som hänför sig till samfunds, närings-  
sammanslutningars och samfällda för-  
månens övriga verksamhet*

Annan förlust för andra än i 1 § 2 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avsedda samfund, näringsammanslutningar och samfällda förmåner än närings- och jordbruksförlust ska dras av från inkomsten av den övriga verksamheten under de tio följande skatteåren i den mån inkomst uppkommer.

*Förlust av annan verksamhet avdras i beskattningen av ett sådant samfund som omfattas av 1 § 2 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet från inkomsten i näringsverksamhetens förvärvskälla.*



*Gällande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*Denna lag träder i kraft den 20 .  
Lagens 120 § 3 mom. tillämpas på i 120 §  
1 mom. avsedd förlust av annan verksamhet  
som inte avdragits den dag då lagen träder i  
kraft.  
Lagen tillämpas första gången på beskatt-  
ningen för skatteåret 2020.*

3.

## Lag

### om ändring av 2 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen

I enlighet med riksdagens beslut  
ändras i lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986) 2 § som följer:

*Gällande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

2 §  
Med koncernbidrag avses annat bidrag än kapitalplacering vilket ett aktiebolag eller andelslag som bedriver rörelse betalar till ett annat aktiebolag eller andelslag för dess rörelse och som inte enligt lagen om beskattningen av inkomst av näringsverksamhet (360/68) får avdras från inkomsten.

2 §  
*Ett aktiebolag eller ett andelslag får ge ett annat aktiebolag eller andelslag koncernbidrag, om lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) tillämpas på beskattningen av såväl givaren som mottagaren. Med koncernbidrag avses annat bidrag än kapitalplacering som inte enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet får avdras från inkomsten.*

*Denna lag träder i kraft den 20 .  
Lagen tillämpas första gången på beskatt-  
ningen för skatteåret 2020.*

4.

## Lag

### om ändring av 3 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005) 3 § 7 mom. som följer:

*Gällande lydelse*

3 §

*Värdering av bolagstillgångar*

-----  
Tillgångar som hör till annan än näringsverksamhet värderas på motsvarande sätt i tillämpliga delar på det sätt som avses i denna paragraf.  
-----

*Föreslagen lydelse*

3 §

*Värdering av bolagstillgångar*

-----  
Tillgångar som hör till *övriga tillgångar i näringsverksamhetens förvärvskälla samt tillgångar som hör till* annan än näringsverksamhet värderas på motsvarande sätt i tillämpliga delar på det sätt som avses i denna paragraf.  
-----

-----  
*Denna lag träder i kraft den 20 .  
Lagen tillämpas första gången på beskattningen för skatteåret 2020.*  
-----

5.

**Lag**

**om ändring av 1 § i lagen om bostadshusreservering vid beskattningen**

I enlighet med riksdagens beslut  
ändras i lagen om bostadshusreservering vid beskattningen (846/1986) 1 § 2 mom., sådant det lyder i lag 1096/2004, som följer:

*Gällande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

1 §

1 §

*Bostadshusreservering*

*Bostadshusreservering*

-----  
Ett samfund får dra av en bostadshusreservering endast från annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet eller jordbruk. Ett sådant samfund vars huvudsakliga verksamhet grundar sig på ägande och besittning av en fastighet eller på hyresverksamhet som grundar sig på ägande av en fastighet får dra av en bostadshusreservering även från sin skattepliktiga inkomst av näringsverksamhet, om samfundet har för nybyggnad, ombyggnad eller anskaffning av bostäder lån eller räntestöd med stöd av någon av följande lagar:

- 1) aravalagen (1189/1993),
- 2) den lag som nämns i 2 § 1 mom. 1 punkten i aravabegränsningslagen (1190/1993),
- 3) lagen om räntestöd för hyresbostadslån och bostadsrättshuslån (604/2001),
- 4) lagen om räntestöd för hyresbostadslån (867/1980),
- 5) lagen om räntestöd för bostadsrättshuslån (1205/1993).

-----  
Ett samfund får dra av en bostadshusreservering endast från annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet som avses i 1 § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) eller inkomst av jordbruk. Ett sådant samfund vars huvudsakliga verksamhet grundar sig på ägande och besittning av en fastighet eller på hyresverksamhet som grundar sig på ägande av en fastighet får dra av en bostadshusreservering även från inkomst av näringsverksamhet som avses i 1 § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, om samfundet har för nybyggnad, ombyggnad eller anskaffning av bostäder lån eller räntestöd med stöd av någon av följande lagar:

- 1) aravalagen (1189/1993),
- 2) den lag som nämns i 2 § 1 mom. 1 punkten i aravabegränsningslagen (1190/1993),
- 3) lagen om räntestöd för hyresbostadslån och bostadsrättshuslån (604/2001),
- 4) lagen om räntestöd för hyresbostadslån (867/1980),
- 5) lagen om räntestöd för bostadsrättshuslån (1205/1993).

-----  
*Denna lag träder i kraft den 20 .  
Lagen tillämpas första gången på beskattningen för skatteåret 2020.*  
-----

6.

## Lag

### om ändring av 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

I enlighet med riksdagens beslut  
fogas till 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995), så-  
dan den lyder i lag 1360/2009, ett nytt 3 mom. som följer:

*Gällande lydelse*

5 §

*Oanvänd avräkning av utländsk skatt*

*Föreslagen lydelse*

5 §

*Oanvänd avräkning av utländsk skatt*

---

*Oanvänd avräkning av utländsk skatt som ska avräknas från skatter på inkomst i förvärvskällan för annan verksamhet vid beskattningen av ett i 1 § 2 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) avsett samfund avräknas från skatter på inkomst som hänförs till näringsförvärvskällan med iakttagande av bestämmelserna i 1 mom. om tidpunkten för avräkningen och avräkningsordningen.*

---

*Denna lag träder i kraft den 20 .  
Lagen tillämpas första gången på beskattningen för skatteåret 2020.*

---