



Beskattningsförfarandet vid överlåtelser av till övriga tillgångar ingående aktier

Namn: Otto Vuori 2101546
Pro gradu-avhandling
Handledare: Alfred Streng
Utrikeshandel och kommersiell juridik
2024

Innehåll

Beskattningsförfarandet vid överlåtelser av till övriga tillgångar ingående aktier .. I

1. Inledning	3
1.1. Bakgrund	3
1.2. Forskningsfrågor och avhandlingens avgränsning	7
1.3. Material, metod och juridisk disciplin	10
1.4. Disposition	12
2. Indelningen i förvärvskällor	13
2.1. De tre förvärvskällorna	13
2.1.1. Näringsverksamhetens förvärvskälla	14
2.1.1.1. Om begreppet näringsverksamheten.....	15
2.1.2. Förvärvskällan för jordbruk.....	17
2.1.3. Förvärvskällan för annan verksamhet.....	18
2.2. Problematiken kring förlustutjämning och förvärvskällabundenhet	19
3. Indelningen i tillgångsslag ur ett historiskt perspektiv	22
3.1. Den ursprungliga näringskattelagens indelning	22
3.1.1. Från skattefrihet till skattepliktighet.....	24
3.1.2. Skattepliktighet för alla tillgångar.....	26
3.2. En återvändning mot skattefrihet	27
4. Näringskattelagens tillgångsslag	31
4.1. Allmänt	31
4.2. Anläggningstillgångar	31
4.2.1. Anläggningstillgångar som en del av näringsverksamheten	32
4.2.2. Bestående bruk	33
4.2.3. När aktier tillhör bolagets anläggningstillgångar	34
4.2.3.1. Det funktionella sambandet.....	38
4.2.3.2. Det administrativa sambandet.....	39
4.2.3.3. Sammanfattning av rättspraxisen	42
4.2.4. Skattepliktiga överlåtelser av till anläggningstillgångar ingående aktier	43
4.3. Finansieringstillgångar	43

4.4. Omsättningstillgångar och investeringstillgångar	49
4.4.1. Omsättningstillgångar.....	49
4.4.2. Investeringstillgångar	50
5.5. Övriga tillgångar	51
6. De nya lagbestämmelserna och deras inverkan.....	54
6.1. Allmänt.....	54
6.2. Övriga tillgångar	54
6.3. Avdragbarheten av anskaffningsutgiften och förluster	55
6.4. Periodisering av anskaffningsutgiften av övriga tillgångar.	56
6.5. Avdragbarheten av överlåtelseförluster av vissa övriga tillgångar.	59
6.6. Detaljmotiveringarna för NärSkL 8 a §	60
6.6.1. Detaljmotiveringarna för NärSkL 8 a §.....	60
6.6.2. Personliga investeringar i bolaget	62
6.6.3. Koncernbidrag och överlåtelseförluster	64
6.6.4. Tillgångsslagshopping mellan anläggningstillgångar och övriga tillgångar.....	66
7. Tillgångsslagshoppingens framtid – alternativa scenarier för tillgångar	69
7.1. Allmänt.....	69
7.2. Tillgångsslagsöverföring	69
7.3. Anläggningstillgångar.....	71
7.4. Finansieringstillgångar	72
7.5. Omsättningstillgångar	73
7.6. Nya tillgångsslagsindelningen med tidigare rättsfalls om exempel.....	73
7.6.1. HFD 2003 T 941: Finansierings-, omsättnings- eller en övrig tillgång?	73
7.6.2. HFD 2013:69: Förlustavdragsproblemet återstår för vissa värdepapper	76
7.7. Ändringar i rättsläget	77
8. Sammanfattning	79
Källor	85

1. Inledning

1.1. Bakgrund

Denna pro gradu-avhandling behandlar slopandet av indelningen i förvärvskällor och det nya tillgångsslaget övriga tillgångar. Syftet är att undersöka hur införandet av näringskattelagens 12 a § inverkar på tillämpningen och tolkningen av näringskattelagens indelning av tillgångar i olika tillgångsslag. År 2020 slopades indelningen av inkomster i förvärvskällor för vissa samfund.¹

Begreppet förvärvskälla utgör en central del av det finska skattesystemet.² Det finska skattesystemet delar den beskattningsbara inkomsten in i tre olika förvärvskällor. Inkomster som härrör från näringsverksamhet, det vill säga rörelse och yrkesutveckling (NärSkL 1 § 1 mom.), utgör enligt NärSkL 2 § 1 mom. näringsverksamhetens förvärvskälla. Inkomster som härrör från egentligt jordbruk beskattas enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk 1967/534 och utgör jordbrukets förvärvskälla (Inkomstskattelagen för gårdsbruk 1967/534 2 §). Inkomster som varken härrör från näringsverksamhet eller jordbruk utgör en del av förvärvskällan för annan verksamhet (Inkomstskattelagen 1992/1535 29 § 2 mom.) Inkomstskattelagens förvärvskälla kallas även för den personliga förvärvskällan. Förvärvskällan för annan verksamhet ska förstås som en sorts grundlag i det finska skattesystemet.³

RP 257/2018 rd föreslog 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.”⁴ Lagändringen medförde en betydande utvidgning av näringskattelagens tillämpningsområde. Enligt NärSkL 1 § 2 mom. och NärSkL 2 § 2 mom. tillämpas vad som föreskrivs i näringskattelagen på all verksamhet, utom jordbruk, för vissa samfund. Tidigare tillämpades näringskattelagens bestämmelser endast på den verksamhet som utgjorde samfundets rörelse och yrkesutövning. Även i fortsättningen har vissa samfund

¹ RP 257/2018 rd, s 1.

² Myrsky – Linnakangas 2010, s. 45–46.

³ Myrsky – Linnakangas 2010, s. 45.

⁴ RP 257/2018 rd, s. 1.

inkomster som beskattas i förvärvskällan för annan verksamhet. Dessa samfund är bland annat offentliga samfund samt andra enligt inkomstskattelagen delvis skattefria samfund, utländska dödsbon, allmännyttiga samfund, bostadsaktiebolag, ömsesidiga fastighetsaktiebolag och andelslag som kan jämföras med bostadsaktiebolag (NärSkL 1 § 2 mom.).

I samband med slopandet av indelningen i förvärvskällor reviderades diverse lagbestämmelser och nya bestämmelser infördes i näringskattelagen. Lagändringarna berör för det mesta slopandet av förvärvskällan för annan verksamhet för vissa samfund. Näringskattelagen delar ett samfunds tillgångar in i olika tillgångsslag beroende på tillgångens ursprung och anskaffnings- och användningssyfte.⁵ Tillgångsslaget påverkar bland annat periodiseringen av anskaffningsutgiften, avdragbarheten av överlåtelseförlusten, skattepliktighet av överlåtelsevinsten och hur värdesänkningar kan nedskrivs.⁶ En tillgång som inte tillhör samfundets näringsverksamhet omfattas inte heller av tillgångsslagsindelningen. Före 2020 beskattades överlåtelser av dessa tillgångar i förvärvskällan för annan verksamhet. Jämfört med näringskattelagen innehåller inkomstskattelagen avvikande bestämmelser gällande periodiseringen av anskaffningsutgiften, nedskrivningar av värdesänkningar och utjämnandet av förluster.⁷

Införandet av ett nytt tillgångsslag i näringskattelagen ansågs nödvändigt bland annat för att skydda statens skatteintäkter.⁸ Lagstiftaren ansåg att det finns en reell risk att betydande delar av samfunds överlåtelsevinster vid överlåtelser av aktier blir framöver skattefria. Orsaken är att aktier som ingår i övriga tillgångar har mycket gemensamt med aktier som ingår i anläggningstillgångar. Till anläggningstillgångar ingående aktier kan överlåtas skattefritt när vissa förutsättningar uppfylls. Risken ansågs vara att överlåtelser av de aktier som tidigare beskattades i förvärvskällan för annan verksamhet

⁵ Myrsky – Malmgrén 2014, s. 142.

⁶ Myrsky – Linnakangas 2010, s. 45–49.

⁷ Myrsky - Linnakangas 2010, s. 46. En betydande skillnad är avskrivningsmöjligheten av anskaffningsutgiften. Inkomstskattelagen innehåller nämligen inga avskrivningsbestämmelser. Detta betyder att anskaffningsutgiften avskrivs först vid överlåtelse av tillgången.

⁸ Se bland annat RP 257/2018 rd, s. 23: ”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.”

behandlas som skattefria aktieöverlåtelser. Det är då föga förvånande att det nya tillgångsslagets huvudsakliga uppgift är att omfatta de aktier som tidigare beskattades i förvärvskällan för annan verksamhet.⁹

Det nya tillgångsslaget kallas för övriga tillgångar. Näringskattelagen 12 a § definierar övriga tillgångar som medel som hör till i 1 § 2 mom. avsedda samfunds verksamhet och som inte ska hänföras till näringsverksamhetens finansierings-, omsättnings-, investerings- eller anläggningstillgångar. Tillgångsslaget ska alltså tolkas med stöd av en uteslutningsmetod i form av ett tvåstegstest: 1) är samfundet i fråga ett sådant samfund som omfattas av NärSkL 1 § 2 mom. tillämpningsområde och 2) tillhör nyttigheten samfundets näringsverksamhet, alltså rörelse och yrkesutövning? Om svaret är jakande på fråga 1 och nekande på fråga 2 är tillgångsposten en del av samfundets övriga tillgångar. Som det framkommer i näringskattelagen 12 a § är de andra tillgångsslagen: finansierings-, omsättnings-, investerings- och anläggningstillgångar.

Näringskattelagens senaste stora lagändringsreform var år 2004. Lagändringarna hade grundläggande konsekvenser för den finska företags- och kapitalbeskattningen. Bland annat infördes 6 b § i näringskattelagen. NärSkL 6 b § 1 mom. möjliggör skattefria överlåtelser av till anläggningstillgångar ingående aktier. Främsta orsaken till att NärSkL 6 b § stadgades var internationella skattekonkurrensen.¹⁰ I efterhand går det att konstatera att NärSkL 6 b § hade betydande konsekvenser för den finska näringskattlagstiftningen.¹¹ Lagförslagen återupplivade debatten kring tillgångsslagsindelningen och indelningen i förvärvskällor. Före 2004 hade tillgångsslagsindelningen och indelningen i förvärvskällor haft betydelse främst ur förlustutjämningssynvinkeln.¹² Det finska förlustutjämningsystemet är nämligen bundet till förvärvskällor. Fastställda förluster som härstammar från en specifik förvärvskälla kan endast dras av i ifrågavarande förvärvskälla (ISkL 119 § och 120 §). Med andra ord kan de förluster i näringsverksamheten som fastställts under skatteåret endast dras av från fastställda vinster i näringsverksamheten under skatteåret och

⁹ RP 257/2018 rd, s. 23.

¹⁰ RP 92/2004 rd, s. 14.

¹¹ Kukkonen 2009, s 147, Kukkonen 2007, s 145 och Niskakangas 2007, s. 9.

¹² Mysky – Linnakangas 2010, s. 46.

kommande tio skatteåren. Likaså är förluster fastställda i förvärvskällan för annan verksamhet avdragbara från fastställda vinster i förvärvskällan för annan verksamhet under skatteåret och kommande tio skatteåren. En vinst i näringsverksamheten kan inte kvitteras med en fastställd förlust från en annan förvärvskälla.

Tack vare näringskattelagen 6 b § blev indelningen i tillgångsslag och förvärvskällor av naturliga skäl åter ett aktuellt ämne för samfund. Det finns en uppenbar skattefördel i att skatteskyldiga undgår betala skatt för överlåtelser av aktier förutsatt att överlåtelsen är vinstindrivande. Som följd av införandet av NärSkL 6 b § har även rättspraxisen kring tillgångsslagsindelningen och indelningen i förvärvskällor för det mesta handlat om följande fråga – vilka aktier omfattas av NärSkL 12 § definition av anläggningstillgångar och som följd faller under tillämpningsområdet för NärSkL 6 b § 1 mom.?

I samband med högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis gällande aktier som ingår i anläggningstillgångar har domstolen av naturliga skäl varit tvungen att bygga upp systematiken kring hur man urskiljer en aktie som inte tillhör samfundets anläggningstillgångar. I sådana situationer har nyttigheten vanligen ansetts tillhöra något annat av näringskattelagens tillgångsslag. Det är också möjligt att det handlat om en aktieöverlåtelse som saknat koppling till samfundets näringsverksamhet. Då borde överlåtelsen beskattas i förvärvskällan för annan verksamhet. Faktumet är att gränsdragningen mellan anläggningstillgångar och icke-anläggningstillgångar oftast har varit en fråga om förvärvskälla och inte en fråga om tillgångsslag.¹³ I och med slopandet av förvärvskällan för annan verksamhet för vissa samfund blir de tillgångar som tidigare tillhörde förvärvskällan för annan verksamhet föremål för noggrannare granskning. Det vore naturligt att föreställa sig att syftet med lagändringen är enbart att överföra tillgångarna till näringskattelagens 12 a § övriga tillgångar. Det är också det som regeringspropositionen framför som dess primära syfte.¹⁴ Utöver lagstiftarens huvudsakliga avsikt medger RP 257/2018 rd att tillgångar som förs över till näringskattelagens tillämpningsområde i fortsättningen kan utgöra till exempel en del

¹³ Penttilä 2013, s. 336.

¹⁴ RP 257/2018 rd, s 25.

av samfundets finansieringstillgångar eller anläggningstillgångar.¹⁵ Lagändringen öppnar alltså upp för nya tolkningsmöjligheter inom tillgångsslagsindelningen. Om en omorganisering av tillgångsslagen inte skulle medföra ändringar i tolkningen ter sig regeringspropositionens ordval som konstiga. Enkelt uttryckt: varför skulle en tillgång som inte tidigare ansågs tillhöra ett av näringsverksamhetens tillgångsslag göra det efter 2020? Bland annat på grund av den nyss ställda frågan, men även en mängd andra, är den nya indelningen i tillgångsslag ett aktuellt och intressant skatterättsligt rättsämne som kräver noggrannare undersökning.

1.2. Forskningsfrågor och avhandlingens avgränsning

Det finns betydande forskning, rättsliga sammanställningar och artiklar så väl som rättspraxis kring beskattningsförfarandet av överlåtelser av tillgångar. I synnerhet begreppet anläggningstillgångar och tillämpningsområdet för NärSkL 6 b § 1 mom. har varit centrala ämnen för flera rättsliga verk. Som exempel kan ges Wisa Sääski Keskitalos doktorandsarbete (Osakeyhtiön verovapaat osakeluovutukset), Janne Juuselas Osinkojen ja osakeluovutusten verotus och Jaakko Ossas Myyntivoittoverotus käytännössä.¹⁶ Utbudet är förståeligt med tanke på efterfrågan som RP 92/2004 rd:s lagförslag medförde. I stället för den sedvanliga infallsvinkeln ska denna pro gradu-avhandling lägga fokus på det som numera är beskattningsförfarandet för överlåtelser av övriga tillgångar. Syftet är att undersöka hur det nya tillgångsslaget är uppbyggt och hur bestämmelserna kring tillgångsslaget inverkar beskattningsförfarandet vid aktieöverlåtelser. Tillgångsslaget jämförs också med de andra tillgångsslagen. Utöver avhandlingens uttryckliga syfte har avhandlingen som avsikt att närmare systematisera och analysera huruvida lagndringarna är lyckade och om de detaljmotiveringar som ges i regeringspropositionen är väl utvecklade.

Forskningsfrågorna som avhandlingen ska besvara är:

1. Vad är beskattningsförfarandet vid överlåtelser av aktier som tillhör näringskattelagen 12 a § övriga tillgångar;

¹⁵ RP 257/2018 rd, s. 23 och 36.

¹⁶ Sääski 2012, Juusela 2004 och Ossa 2006

2. Hur har lagstiftaren motiverat införandet av näringskattelagen 8 a § begränsning av avdragsrätten av överlåtelseförluster som uppkommer vid överlåtelse av till övriga tillgångar ingående aktier?
3. Till vilka gränsdragningsfall kan införandet av näringskattelagen 12 a § övriga tillgångar leda till mellan tillgångslagen?

Lagändringarna öppnar upp för en ny utgångspunkt inom forskning av den finska tillgångsslagsindelningen. Sedan 1990-talet har ration för indelningen i förvärvskällor diskuterats flitigt.¹⁷ Vissa har ansett indelningen som en nödvändighet samtidigt som andra ansett den både som gammalmodig och överflödig.¹⁸ Införandet av NärSkL 6 b § återupplivade diskussionen kring indelningen i förvärvskällor. Likaså hade den internationella skattepolitiska utvecklingen skapat ett behov för en utvärdering av indelningen i förvärvskällor under 2000-talet.¹⁹ Det är möjligt att de nya lagändringarna leder till att tillgångsslagsindelningen blir lika omdebatterad bland akademiker och sakkunniga som indelningen i förvärvskällor var. Detta kan till viss mån stödjas med att den internationella utvecklingen inom samfundsbeskattningen tycks köra förbi Finland.²⁰

Anledningen varför tillgångsslagen granskas främst med stöd av överlåtelser av aktier är för att de är en tillgång som kan tillhöra vilken som helst av de olika tillgångsslagen. En aktie kan vara ett finansieringsmedel som utgör en finansieringstillgång (NärSkL 9 §). Den kan också vara en handelsvara som i näringsverksamheten är avsedda för överlåtelse, alltså en omsättningstillgång (NärSkL 10 §). Investeringstillgångar i sin tur är värdepapper som penninginrättningar samt försäkrings- och pensionsanstalter

¹⁷ Andersson 1998, s. 127. Se även Voipio 1979, s. 73.

¹⁸ Andersson 1998, s. 127 och Niskakangas 2007, s. 9.

¹⁹ RP 257/2018 rd, s. 12–16.

²⁰ Penttilä 2019, s. 144. Se Kommissionen förslag till en gemensam konsoliderad bolagsskattebas 2016, s. 21. Den konsoliderade bolagsskattebasen som kommissionen försöker lagstifta saknar tillgångsslaget övriga tillgångar. Den innehåller inte heller likadana begränsningar av avdragsrätten av överlåtelseförluster av aktier och personbolag som finska NärSkL gör. Även Sveriges näringsbeskattning saknar en liknande indelning i tillgångsslag. I stället urskiljer svenska näringsbeskattningen på så kallade näringsbetingade andelar och aktier och icke näringsbetingade andelar och aktier (kapitalplaceringsaktier). Näringsbetingade andelar och aktier är i huvudregel skattefria vid överlåtelser.

De grundläggande skattereformerna som gjorts i Finland under 1990-talet och 2000-talet har varit reaktiva. Lagstiftaren har varit tvungen att reagera till det ändrade världs- och konkurrensläget.

anskaffat för investering av medel eller tryggande av investeringar (NärSkL 11 §). En anläggningstillgång är avsedd för bestående bruk i näringsverksamheten (NärSkL 12 §). Till exempel aktieinnehav inom koncernförhållanden eller ägarintresseföretag och strategiska ägarförhållanden kan utgöra en till anläggningstillgångar ingående aktie.²¹ Numera utgör en aktie en övrig tillgång om det handlar om ett samfund som avses i NärSkL 1 § 2 mom. och aktieägandets natur är sådant som inte kan hänföras till samfundets näringsverksamhet (NärSkL 12 a §). Förut utgjorde dessa aktieposter en del av samfundets förvärvskälla för annan verksamhet, det vill säga de beskattades enligt inkomstskattelagens bestämmelser. Även i fortsättningen har vissa samfund aktieinnehav som hör till förvärvskällan för annan verksamhet.

På grund av aktieägandets mångfaldiga natur fungerar de alltså som en ypperlig dörr för vidare analys av hur den nya tillgångsslagsindelningen fungerar. Dessutom har överlåtelser av aktier redan från förut haft vissa särdrag i näringskattelagen, så som NärSkL 6 b § 1 mom. skattefria överlåtelser av till anläggningstillgångar ingående aktier, vilket gör dem till ett intressant forskningsämne. Lagändringarna införde nya särdrag gällande avdragsrätten av överlåtelseförluster som uppkommer vid till övriga tillgångar ingående aktiers överlåtelser (NärSkL 8 a § och 42 a §), vilket ytterligare stöder valet av forskningsämne. Likaså har avdragsrätten begränsats för skattepliktiga överlåtelseförluster som uppkommer vid till anläggningstillgångar ingående aktier (NärSkL 6 b § 4 mom.). Det bör ändå understrykas att för att få en helhetsbild av den nya tillgångsslagsindelningen måste lagändringarna granskas även från andra perspektiv än enbart de som berör aktieöverlåtelser.

Avhandlingen innehåller dock vissa avgränsningar som begränsar de saker som kan tas upp. Avhandlingen behandlar tillgångsslagsindelningen främst ur perspektivet av övriga tillgångar. De andra tillgångsslagen tas upp för att skapa en allmän förståelse och överblick av hur tillgångsslagsindelningen fungerar och hur de speglar sig gentemot tillgångsslaget övriga tillgångar. Syftet i avhandlingen är presentera de andra tillgångsslagen på ett sådant sätt att de fungerar som väggar som formar själva lagrummet var övriga tillgångar existerar. Detta betyder att de delar som berör de andra tillgångsslagen som inte medför nytta till uppbyggandet av NärSkL 12 a § övriga

²¹ RP 92/2004 rd, s. 69.

tillgångars lagrum behandlas endast ytligt. Rättspraxis som tas upp följer samma ändamål. Denna avgränsning kan ses tydligast med investeringstillgångar. Investeringstillgångar är ett tillgångsslag som inte har några gemensamma drag med övriga tillgångar. Avhandlingens huvudsakliga syfte är att undersöka hur överlåtelser av till övriga tillgångar ingående aktier beskattas samt hurdana gränsdragningar lagändringarna möjligtvis medför. En djupare analys av investeringstillgångar är då inte ändamålsenligt. Fastigheter och andra tillgångar som kan tillhöra övriga tillgångar tas upp endast förbigående och till den mån de stöder ändamålet med avhandlingen.

Utöver de ovannämnda avgränsningarna finns det en annan betydande avgränsning. De lagändringar som trädde i kraft år 2020 tillämpas endast på vissa samfund. De samfund vars beskattning inte ändrades och som inte omfattas av lagändringarna behandlas inte i avhandlingen. Enkelt uttryckt så berör avhandlingens innehåll endast de samfund som idkar näringsverksamhet, alltså aktiebolag och andelslag. Framöver kommer begreppet bolag att användas för de samfund som är föremål för lagändringen. När begreppet samfund används syftas det till det bredare begreppet som innehåller även de samfund som inte är underkastade lagändringarna. Detta görs för att upprätthålla en tydligare skillnad mellan dessa två samfundsgrupper.

De juridiska avgränsningarna som avhandlingen gör är även betydande. Bokföringsrättsliga och bolagsrättsliga insyn kommer inte att behandlas i avhandlingen.²² Även den tredje förvärvskällan, förvärvskällan för gårdsbruk, kommer att endast kort diskuteras i kapitel 3 men utöver det kommer förvärvskällan lämnas obehandlad. Möjliga gränsdragningar som kan uppstå mellan näringsverksamhet och gårdsbruk är inte föremål till närmare granskning.

1.3. Material, metod och juridisk disciplin

Avhandlingen följer en traditionell rättsdogmatisk forskningsmetod. Det huvudsakliga ändamålet är att undersöka tillgångsslagsindelningen de lege lata. Tyngdpunkten ligger på att systematisera, tolka och analysera tillämpningen av de nya bestämmelserna kring

²² Tillgångsslagsindelningen är endast skatterättslig konstruktion som inte existerar i bokförings- och bolagsrätten.

indelningen i tillgångsslag och det nya tillgångsslaget övriga tillgångar.²³ Den rättsdogmatiska metoden fokuserar på att granska nuvarande tillämpningen av lagen och hur rättstillämpningen kommer att utvecklas i framtiden. Rättsdogmatiska metoden anknyter sig starkt även till den så kallade domarideologin som efterföljs i Norden. Domarideologin är den förfarandesättet och rättstolkningen som styr beslutsfattandet i domstol.²⁴ I den rättsdogmatiska metoden görs normställningstaganden och tolkningsställningstaganden. Med stöd av tolkningsställningstaganden utreds betydelsen av de normer som är gällande rätt.²⁵ Avhandlingens normativa utgångspunkt är näringskattelagen. Utöver systematiseringen och tolkningen av gällande rätt kommer avhandlingen resonera kring de lege ferenda och hur rättsutvecklingen gällande tillgångsslagsindelningen möjligtvis kan komma se ut.²⁶

Materialet som utnyttjas är främst artiklar i juridiska tidskrifter och akademiska verk som författats av rättsforskare. Förutom forskning används förarbeten till näringskattelagen. Naturligtvis utgör rättspraxis från HFD och själva lagbestämmelserna en central del av det rättsliga materialet som undersöks och används. Eftersom lagändringen är relativt ny har HFD inte ännu fattat några årsboksbeslut i ämnet. De lägre rättsinstanserna har inte heller behövt ta ställning till tolkningsfrågor. Det betyder att den tidigare rättspraxisen måste fungera som bas för tolkningarna som görs i avhandlingen. På grund av detta utnyttjas särskilt rättspraxis som uppstått efter att lagändringarna från RP 92/2004 rd trädde i kraft för att tolka tillgångsslagsindelningen och närliggande bestämmelser. Rättspraxis från före 2004 har inte längre samma prejudikatvärde.²⁷ Orsaken är att tillgångsslagsindelningen har före 2004 genomgått betydande lagändringar. Dessa lagändringar behandlas noggrannare i en senare del. Bristen på nyare rättspraxis torde inte medföra problem med hänsyn till lagstiftarens syfte att bibehålla den tidigare rättspraxisens prejudikatvärde i kraft.²⁸

²³ Hirvonen 2011, s 21–25.

²⁴ Kolehmainen 2016, s. 2–3.

²⁵ Hirvonen 2011, s 21–25.

²⁶ Kolehmainen 2016, s. 2–3.

²⁷ HFD 2010:50.

²⁸ RP 257/2018 rd, s. 25-26.

Avhandlingens juridiska disciplin är påtagligt skatterättslig. Även om ämnet behandlar frågor kring näringsverksamhet och aktiebolag tas varken bolagsrättsliga eller bokföringsrättsliga frågor upp.

1.4. Disposition

Efter det inledande kapitlet kommer uppsatsen att fördjupa sig närmare i de fem olika tillgångsslagen som finns i näringskattelagen. I kapitel 2 behandlas indelningen i förvärvskällor kortfattat. I samband med kapitel 2 diskuteras närmare begreppet näringsverksamhet. Det bör dock framhåvas att begreppet är återkommande i flera kapitel på grund av dess användning i olika sammanhang. Begreppet är bland annat starkt anknuten med tillämpningsområdet för näringskattelagen 12 § anläggningstillgångar och 12 a § övriga tillgångar. I kapitel 3 presenteras kortfattat näringskattelagens ursprung och de tidigare lagändringarna i väsentliga delar för att ge ett bredare perspektiv i rättsutvecklingen. Kapitlen 2 och 3 stöder läsandet av resten av avhandlingen. Kapitel 4 behandlar näringsverksamhetens tillgångsslag – anläggnings-, finansieringstillgångar och omsättnings- och investeringstillgångarna. Avhandlingens huvudtillgångsslag, övriga tillgångar, presenteras i kapitel 5. Kapitel 6 behandlar RP 257/2018 rd. lagändringar mera djupgående. I kapitlet diskuteras även hur lagbestämmelserna som stadgats inverkar på beskattningen av till övriga tillgångar ingående aktier. Kapitel 7 fördjupar sig i hur RP 257/2018 rd. motiverar NärSkL 8 a §. Kapitlet undersöker lagmotiveringarna särskilt med tanke på de allmänna skatterättsliga principerna som tillämpas i Finland så som principerna om skatteneutralitet och investeringsneutralitet. Kapitel 8 fördjupar sig i de potentiella nya gränsdragningsfallen som kan framkomma mellan tillgångsslagen med stöd av rättsfall. Kapitel 9 sammanfattar avhandlingen och besvarar forskningsfrågorna.

2. Indelningen i förvärvskällor

2.1. De tre förvärvskällorna

Som det redan framkommit ovan finns det tre olika förvärvskällor i det finska skattesystemet. Dessa tre är förvärvskällan för näringsverksamhet, jordbruk och annan verksamhet. I följande delar presenteras förvärvskällornas tillämpningsområden varefter problematiken med bundenheten till förvärvskällor diskuteras. Även om avhandlingens huvudtematik är tillgångsslagsindelningen och det nya tillgångsslaget utgör förvärvskällorna en väsentlig byggkloss i systemet. RP 257/2018 rd har nämligen sitt ursprung just i förlustutjämnings och förvärvskällabundenhetens problematik.²⁹

Den historiska orsaken för varför indelningen i förvärvskällor existerar är säkerställandet av kommuners skatteintäkter.³⁰ Numera har indelningens existensberättigande kretsat främst kring argument om förhindrandet av aggressiv skatteplanering och skatteflykt.³¹ Tanken har varit att indelningen i förvärvskällor säkerställer att bolag inte kan dra av utgifter mellan olika intäktskällor på ett sätt som inte är ändamålsenligt med skattelagarna.³²

Indelningen i förvärvskällor har kritiserats av forskare som Andersson och Penttilä i flera decennier som något överflödigt och föråldrat.³³ Sverige övergav indelningen i förvärvskällor för aktiebolag redan år 1990.³⁴ Efter 1990-talets skattelagstiftningsreformer diskuterades det i Finland ration för indelningen i förvärvskällor. Kritik har dock funnits länge. Bland annat Voipio diskuterade behovet av indelningen i förvärvskällor redan under 1970-talet.³⁵ Motsatta åsikter om indelningens behov har också framförts.³⁶ Finansministeriets arbetsgrupp (Arvelas

²⁹ RP 257/2018 rd, s. 32–33.

³⁰ Andersson – Penttilä 2014, s. 58–61. Kommuners rätt till skatteintäkter har dock minskat genom olika skattereformer som införts sedan 1990-talet.

³¹ Ossa 2014, s. 70.

³² Ibid.

³³ Andersson 1998, s. 127.

³⁴ Ibid.

³⁵ Voipio 1979, s. 73.

³⁶ Niskakangas 2007, s. 9.

arbetsgrupp) kom år 2002 till slutsatsen att indelningen i förvärvskällor är överflödig.³⁷ Arbetsgruppen var dock eniga om att slopandet skulle leda till icke-önskvärda konsekvenser om alla tillgångar hopas under samma paraply i näringsverksamheten. Detta skulle leda till ökad skatteplanering och öka risken för att olika sorters inkomster och utgifter kan dras av sinsemellan på ett sätt som inte är förenligt med de grundläggande principerna som styr finska beskattningssystemet.³⁸

2.1.1. Näringsverksamhetens förvärvskälla

Enligt näringskattelagen 2 § 1 mom. utgör rörelse och yrkesutövning näringsverksamhetens förvärvskälla. Numera utgör även all annan verksamhet, som inte är jordbruk, en del av näringsverksamhetens förvärvskälla för vissa samfund (NärSkL 1 § 2 mom. och 2 § 2 mom.). Dessa samfund är aktiebolag och andelslag som driver näringsverksamhet.

Det kännetecknande draget för att verksamhet ska anses utgöra näringsverksamhet är att verksamheten bedrivs som rörelse och yrkesutövning. Begreppen har inte definierats desto noggrannare i näringskattelagens förarbeten. Begreppet har nämligen ansetts vara så pass vedertaget i rättspraxis och beskattningspraxis att det inte är ändamålsenligt med en noggrannare definition i lag.³⁹ Åsikten kan till viss mån ifrågasättas. I nuvarande rättsläge innehåller näringskattelagen två olika näringsverksamhet. Den snäva näringsverksamheten som innefattar den faktiska rörelse och yrkesutövningen samt den breda näringsverksamheten som även innefattar den verksamhet som inte berör rörelse och yrkesutövningen.

Näringsverksamhet bör främst avgränsas gentemot två saker: hobbyverksamhet och passivt ägande.⁴⁰ Gränsdragningen mellan näringsverksamhetens förvärvskälla och förvärvskällan för annan verksamhet har i sak ofta handlat om hyresverksamhet, holdingbolag, värdepappershandel och ägande av fastigheter.⁴¹ Även en gränsdragning

³⁷ Finansministeriets arbetsgrupp 12/2002, s 136-137.

³⁸ Kukkonen 2009 s 146–147 och Finansministeriets arbetsgrupp 12/2002, s 138.

³⁹ RP 172/1967 rd, s. 4.

⁴⁰ Myrsky – Malmgren 2014, s. 81–82.

⁴¹ Kukkonen 2007, s. 30–39.

mellan näringsverksamhet och gårdsbruk kan förekomma.⁴² Gränsdragningsfallen mellan näringsverksamhetens och jordbrukets förvärvskällor kan möjligtvis öka i och med slopandet av indelningen i förvärvskällor för vissa samfund. Detta gäller huvudsakligen frågan om vilken förvärvskälla och tillgångsslag fastigheter och markområden borde tillhöra om bolaget idkar både jordbruk och näringsverksamhet. Denna frågeställning faller dock utanför avhandlingens forskningsområde.

Näringsverksamhetens kännetecknande drag är: a) vinststrävan; b) företagarrisk; c) kontinuitet och planmässighet; d) självständighet och e) verksamheten riktas mot en obegränsad grupp. Bokföring, utbetalning av löner, tillhörandet i diverse register samt användandet av skattedeklarationen för näringsverksamhet (Skattedeklarationsblankett 6B) kan anses vara stödande faktorer i bedömningen.⁴³ Det är en helhetsbedömning av samfundets situation som ska utföras. I de flesta fallen är det oproblematiskt att urskilja om verksamheten uppfyller näringsverksamhetens kännetecknande drag. Som redan nämnts ovan har de svåraste fallen oftast berört hobbyverksamhet eller annan övrig verksamhet som är passivt och möjligtvis icke-vinstindrivande, till exempel häststallverksamhet, eller bolag som passivt förvaltar och äger värdepapper.⁴⁴ I Skatteförvaltningens detaljerade skatteanvisningar avses med hobbyverksamhet sådan verksamhet som inte ger några inkomster eller ger inkomster men på lång sikt är små till beloppet i förhållande till utgifterna som verksamheten orsakat.⁴⁵

2.1.1.1. Om begreppet näringsverksamheten

Näringskattelagen 1 § 1 mom. föreskriver att näringsverksamhet är rörelse och yrkesutövning. Rörelse och yrkesutövning utgör näringsverksamhetens förvärvskälla (NärSkL 2 § 1 mom.). All verksamhet som bedrivs av bolag, undantaget jordbruk, utgör näringsverksamhetens förvärvskälla. Marianne Malmgrén definierar NärSkL 1 § 1 mom. rörelse och yrkesutövnings-definitionen av näringsverksamhet som den snäva näringsverksamheten.⁴⁶ I och med lagändringarna beskattas bolag endast i

⁴² Myrsky – Malmgren 2014, s. 85–86.

⁴³ Kukkonen 2007, s. 28–29.

⁴⁴ Andersson – Penttilä 2014, s. 19.

⁴⁵ VH/417/00.01.00/2019

⁴⁶ Malmgrén 2020, s. 1.

näringsverksamhetens förvärvskälla (NärSkL 1 § 2 mom.). Näringskattelagen blir tillämplig lag för bolag vid två situationer: 1) vid rörelse och yrkesutövning (snäva näringsverksamhetensbegrepp) och 2) vid all annan verksamheten än jordbruk.⁴⁷ I beskattningen av bolag måste man avgöra till vilket tillgångsslag en aktie tillhör för att avgöra beskattningsförfarandet.

Slopandet av indelningen i förvärvskällor leder till att vissa samfunds beskattningsbara resultat utgör i regel en del av näringsverksamhetens förvärvskälla. En aktie kan vara en omsättnings-, finansierings-, investerings-, anläggningstillgång eller en övrig tillgång. En övrig tillgång är en tillgång som är antingen: 1) en icke-näringsverksamhetsrelaterad tillgång som används för inkomstens förvärvande och bibehållande eller 2) en icke-näringsverksamhetsrelaterad tillgång som inte används för inkomstens förvärvande eller bibehållande (NärSkL 7 § 1 och 2 mom.). I RP 257/2018 rd lämnas det obesvarat hur man egentligen ska skilja på anläggningstillgångar som är i bestående bruk i näringsverksamheten och icke-näringsverksamhetsrelaterade övriga tillgångar som används för förvärvandet eller bibehållandet av inkomst.⁴⁸ Förmodligen måste man använda sig av rättspraxis för att avgöra tillgångsslaget.

Malmgrén anser att det uppstår motstridigheter mellan NärSkL 1 § 2 mom., 12 § och 12 a § ordalag.⁴⁹ På grund av att NärSkL 12 § använder sig av begreppet näringsverksamhet uppstår det en dubbla definitionen av näringsverksamhet i näringskattelagen. I stället för att NärSkL 12 § hänvisar till näringsverksamhet borde den numera hänvisa direkt till NärSkL 1 § 1 mom. rörelse och yrkesutövning för att upprätthålla en tydlig skillnad mellan bolags de facto näringsverksamhet och all annan verksamhet som faller inom näringskattelagens tillämpningsområde.⁵⁰ Malmgrén bedömer att motstridigheterna är problematiska ur ett tydlighetsperspektiv.⁵¹

Rättspraxisen som behandlar tillgångsslagen har oftast kretsat kring begreppet näringsverksamhet. Bland annat i HFD 2010:50 och 2012:74, som diskuteras närmare i

⁴⁷ Malmgrén 2020, s. 2.

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Ibid. s. 3.

⁵⁰ Ibid., s. 3.

⁵¹ Ibid, s. 4.

kapitel 4, har domstolen använt sig av NärSkL 1 § 1 mom. näringsverksamhetsbegrepp för att utesluta tillämpningen av NärSkL 12 § och NärSkL 6 b §. I och med NärSkL 12 a § måste HFD ta ställning till hur man i fortsättningen upprätthåller skillnaden mellan näringsverksamhet och annan verksamhet. De traditionella tillgångarna går i förstahand att urskilja genom deras funktion, alltså anskaffnings- och användningssyfte.⁵² NärSkL 12 a § övriga tillgångar har inte någon funktion.

RP 257/2018 rd tar ställning till frågan genom att konstatera att det är NärSkL 1 § 1 mom. som ska användas för att tolka huruvida en tillgång tillhör ett samfunds anläggningstillgångar. Enligt regeringspropositionen upprätthåller denna vägledning den tidigare rättsordningen.⁵³ RP 257/2018 rd framhäver alltså att rättsläget förblir oförändrat. Malmgrén anser att det finns en risk för förändringar. Risken skulle kunna ha lösts genom att ändra NärSkL 12 § ordalag från i bestående bruk i näringsverksamheten till i bestående bruk i rörelse och yrkesutövningen.⁵⁴

Sammanfattningsvis, Malmgrén konstaterar att skattskyldigas rättssäkerhet och förutsägbarheten av lagstiftningen har försvagats i och med RP 257/2018 rd lagändringar.⁵⁵ Lagförslaget förklarar inte hur man vid aktieöverlåtelser ska urskilja mellan den breda och snäva näringsverksamheten. Troligtvis kommer rättsläget att klargöras i och med ny rättspraxis.⁵⁶

2.1.2. Förvärvskällan för jordbruk

Med jordbruk avses egentligt jordbruk samt sådant specialjordbruk eller annan verksamhet i anslutning till jord- eller skogsbruk som inte skall betraktas som särskild rörelse (inkomstskattelagen för gårdsbruk 1967/543 2 § 1 mom.). Virkesförsäljningens

⁵² Malmgrén 2021, s. 3.

⁵³ RP 257/2018 rd, s. 22.

⁵⁴ Malmgrén 2021, s. 8.

⁵⁵ Ibid., s. 8.

⁵⁶ I CSN 2023/3 går det att urskilja hur man i det nya rättsläget bör använda sig av uteslutningsmetoden vid fastställandet av tillgångsslag.

beskattning stadgas i inkomstskattelagen (inkomstskattelagen för gårdsbruk 1967/543 1 § 3 mom.).⁵⁷

Allmänt taget är gränsdragningen mellan jordbrukets förvärvskälla och de andra förvärvskällorna relativt lätt igenkännlig. Den riktgivande frågan är om verksamheten som idkas i sidan av egentliga jordbruket uppfyller kraven för att betraktas som en särskild rörelse. När man gör avvägningen ska det göras med stöd av en helhetsbedömning. Om rörelseverksamheten kräver stora fiskala och tidsmässiga resurser och utomstående icke-jordbruksanställd personal bör verksamheten betraktas som särskild rörelse.⁵⁸ Det är ändå sällsynt för samfund att idka i samband med näringsverksamhet sådant jordbruk som i sin natur uppfyller kraven för egentligt jordbruk. Vanligtvis har gränsdragningen varit mera svårläst i situationer var markområden utnyttjas för verksamhet i sidan av egentliga jordbruket. Sådana fall är till exempel när en del av markområdet ägnas till golfbanor och stuguthyrning.⁵⁹ RP 257/2018 rd lagändringar torde inte föranleda några betydande ändringar i rättsläget beträffande jordbrukets förvärvskälla. Den märkbaraste ändringen som följer är att virkesförsäljning numera beskattas för bolag som överlåtelsevinster av övriga tillgångar.

2.1.3. Förvärvskällan för annan verksamhet

Före 2020 fungerade förvärvskällan för annan verksamhet som en slutförvaringsplats för samfund. ISkL 29 § 2 mom. konstaterar att om ”samfunds inkomster av annat slag än inkomst av näringsverksamhet och jordbruksinkomst skall i tillämpliga delar gälla vad som stadgas om beräkning av kapitalinkomst.” Samfunds inkomster ska först fastställas som inte härrörande från näringsverksamhetens förvärvskälla eller jordbrukets förvärvskälla innan inkomsterna beskattas enligt inkomstskattelagens bestämmelser. Inkomster som vanligen ansetts tillhöra förvärvskällan för annan verksamhet är inkomster från fastighetsägande, hyresverksamhet, passiv värdepappershandel och holdingbolags passiva aktieinnehav.⁶⁰

⁵⁷ Numera beskattas virkesförsäljning som bolag idkar som en del av övriga tillgångar.

⁵⁸ Andersson – Penttilä 2014, s. 64-69.

⁵⁹ Myrsky – Malmgren 2014, s. 85 och HFD 1991 B 515 och HFD 1993 B 507.

⁶⁰ Kukkonen 2007, s. 27-44.

I och med slopandet av indelningen i förvärvskällor för vissa samfund har denna utvärdering ändrats till den mån att den icke näringsverksamhetsrelaterade eller jordbruksrelaterade inkomsten beskattas enligt näringskattelagens bestämmelser som övriga tillgångar (NärSkL 2 § 2 mom.). Det bör upprepas att RP 257/2018 rd lagändringar gäller endast näringsverksamma bolag. Övriga samfund kan även i fortsättningen ha inkomster i förvärvskällan för annan verksamhet.

2.2. Problematiken kring förlustutjämning och förvärvskällabundenhet

I kapitlets inledande del nämndes det att RP 257/2018 rd har sitt ursprung i viljan att slopa förvärvskällabundenheten för förlustutjämningar.⁶¹ I Juha Sipiläs regeringsprogram var det överenskommet att förlustavdragens bundenhet till förvärvskällor ska slopas. Under budgetförhandlingar ersattes regeringsprogrammets målsättning med slopandet av indelningen till förvärvskällor för aktiebolag.⁶² Följderna i beskattningen är ändå någorlunda lika. När förvärvskällan för annan verksamhet slopas för bolag betyder det att de förluster som skulle fastställas i sagda förvärvskälla numera fastställs i näringsverksamhetens förvärvskälla. Detta betyder att förlusterna kan dras av från vinster i näringsverksamheten.⁶³

RP 257/2018 rd lagändringar slopade inte bundenheten till förvärvskällor utan den återstår fortfarande. Bundenheten stadgas i ISkL 119 § och 120 §. Med andra ord återstår grundproblemet som Sipiläs regeringsprogram hade som avsikt att lösa. Problemet kring bundenheten återstår även i fullo för de samfund som inte omfattas av RP 257/2018 rd lagändringar (NärSkL 1 § 2 mom.) och för alla samfund när det berör jordbrukets förvärvskälla. Fortsättningsvis ISkL 119 § 1 mom. hindrar förlustavdrag mellan förvärvskällorna. Enligt Seppo Penttilä vore slopandet av ISkL 119 § en smärtfri lagändring som betydligt förbättrar skattesystemet.⁶⁴

Problemet med ISkL 119 § har till viss mån minskat i betydelse. Den nuvarande rättsläget är dock problematiskt ur ett jämställdhetsperspektiv. Lagändringarna nämligen

⁶¹ RP 257/2018 rd, s. 32.

⁶² Ibid., s. 32–33.

⁶³ Så till vida näringskattelagens bestämmelser inte begränsar avdragsrätten.

⁶⁴ Penttilä 2019, s. 144. Den mest betydande fördelen av slopandet vore likställandet av olika samfundsformer. Nuvarande rättsläget är väldigt fördelaktigt för bolag.

gynnar vissa samfund i högre grad än andra, vilket inte kan anses vara skatterättsligt ändamålsenligt. Bolag som idkar både jordbruk och näringsverksamhet står i en skatterättsligt svagare position jämfört med de bolag som idkar enbart näringsverksamhet och möjligen icke-näringsverksamhetsrelaterad verksamhet.⁶⁵ Även personbolagens ställning försvagas⁶⁶ och den gruppen av samfund som inte alls berörs av lagändringarna står fortfarande i en sämre position gentemot bolag.

Ossa framför ISkL 119 § problem med följande exempel: Ett bolag har intäkter i förvärvskällan för annan verksamhet på 300 000 euro och samtidigt bedriver den näringsverksamhet med en motsvarande 300 000 euros förlust. På grund av ISkL 119 § tvingas bolaget betala skatt på 300 000 euros intäkter i förvärvskällan för annan verksamhet även om det bokföringsmässiga resultatet för bolaget är noll euro.⁶⁷ ISkL 119 § problem betonas särskilt i lågkonjunkturer då näringsverksamhetens resultat kan i flera års tid vara negativt eller oförutsägbart.⁶⁸ Sloandet av indelningen i förvärvskällor underlättar alltså bolagens verksamhetsmöjligheter speciellt i lågkonjunkturer. Förvärvskällabundenheten kan leda till överbetalning av skatt.

HFD 2003 T 941 är ett konkret exempel var ett bolag försattes i en mera ogynnsam position på grund av ISkL 119 §.

I HFD 2003 T 941 hade A Ab påbörjat sin verksamhet under skatteår 1998. Bolagets huvudsakliga näringsbransch var tjäröverföring och försäljning av grillkol. Utöver detta hade bolaget värdepappershandel som näringsbransch. Under skatteår 1999 var näringsverksamheten förlustindrivande på 61 116 mark. Bolaget hade mottagit under skatteåret ett räntefritt lån från delägaren. Lånesumman användes för att köpa och sälja börsnoterade aktier. Aktieöverlåtelseerna var vinstindrivande på 75 859 mark. HFD ansåg att värdepappershandeln inte utgjorde en del av bolagets näringsverksamhet så som avses i NärSkL 1 § 1 mom. och därav beskattades överlåtelsevinsten från aktieöverlåtelseerna i förvärvskällan för annan verksamhet. A Ab

⁶⁵ Detta för att ett bolag som driver både jordbruk och näringsverksamhet har en större risk av att bli offer för förlusternas bundenhet till förvärvskällor. Bolag som endast driver näringsverksamhet och beskattas i näringsverksamhetens förvärvskälla kan lättare använda sig av förlustutjämnningen då all dess inkomst faller under samma förvärvskälla.

⁶⁶ Personbolag har fortfarande kvar förvärvskällan för annan verksamhet. Personbolag är inte samfund utan beskattningssammanslutningar som inte är självständigt skatteskyldiga (inkomstskattelagen 16 §).

⁶⁷ Ossa 2006, s. 45.

⁶⁸ Tanken bakom detta är att bolag säljer deras investeringar och övriga buffert när näringsverksamheten är i en svacka. Se även Veronmaksajain Keskusliitto Ry 2018, s. 2.

hamnade betala skatt på 75 859 mark samtidigt som näringsverksamheten hade en fastställd förlust på 61 116 mark.

HFDs beslut är uppenbarligen problematiskt ur bolagets synvinkel för det handlade om ett nytt bolag som nyligen påbörjat sin verksamhet. En oförväntad skattepåföljd så som denna kan leda till oönskade likviditetsproblem. Avhandlingen återkommer till HFD 2003 T 941 i del 10.6. var den nya tillgångsslagsregimen granskas och fallet används som ett exempel. I nästa del granskas tillgångsslagsindelningen ur ett historiskt perspektiv.

3. Indelningen i tillgångsslag ur ett historiskt perspektiv

3.1. Den ursprungliga näringskattelagens indelning

Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 1968/360 trädde i kraft år 1968.⁶⁹ Lagen ersatte dåvarande bestämmelserna gällande beskattningen av näringsverksamhet som var inskrivna i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet 1943/888 och diverse andra förordningar på stats- och kommunnivå.⁷⁰ Enligt den ursprungliga näringskattelagen fanns det fyra tillgångsslag; finansieringstillgångar, omsättningstillgångar, investeringstillgångar och anläggningstillgångar (NärSkL 9 – 12 §).

Enligt den ursprungliga näringskattelagen 9 § är finansieringstillgångar penningar-, bank- och kontofordringar, växelfordringar och andra dylika finanseringsmedel.

Lagstiftaren lämnade begreppet avsiktligt vag för att möjliggöra att nya finansieringsmedel och -modeller kan i fortsättningen klassas som finansieringstillgångar.⁷¹

Omsättningstillgångar är i sin tur handelsvaror, råämnen, halv fabrikat och övriga nyttigheter, vilka i näringsverksamheten äro avsedda för överlåtelse såsom sådana eller i förädlad form, ävensom bränslen och smörjämnen samt övriga nyttigheter, vilka i näringsverksamheten äro avsedda för förbrukning (NärSkL 10 §).

Investeringstillgångar är penninginrättningarna samt försäkrings- och pensionsanstalterna tillhöriga värdepapper, fastigheter och annan sådan egendom, fordringar undantagna, som anskaffats för investering av medel eller tryggnad av investeringar (NärSkL 11 §).⁷²

Tidigare utgjorde dessa två tillgångar ett gemensamt tillgångsslag.⁷³ Gällande anläggningstillgångar stiftades i NärSkL 12 §:

⁶⁹ RP 172/1967 rd.

⁷⁰ Ibid., s 4.

⁷¹ Ibid., s. 10.

⁷² Ibid., s. 10.

⁷³ Ibid., s. 10.

[A]nläggningstillgångar är för bestående bruk i näringsverksamheten avsedda jordområden, värdepapper, byggnader, maskiner, inventarier och övriga föremål, patent och andra immateriella rättigheter, som kunna särskilt överlåtas, samt grus- och sandtäkter, gruvor, stenbrott, torvmossar och andra sådana nyttigheter. Jordområden, värdepapper och andra sådana nyttigheter är förslitning icke underkastade anläggningstillgångar.

Tillgångsslagen existerade redan före näringskattelagens ikraftträdande i de tidigare skattelagarna som tillämpades på samfund. Ikraftträdandet av näringskattelagen föranledde dock vissa ändringar. Bland annat omfattande den tidigare definitionen av omsättningstillgångar både omsättningstillgångars samt investeringstillgångars tillämpningsområden.⁷⁴ Finansierings- och anläggningstillgångars tillämpningsområden ändrades inte i samband med ikraftträdandet av lagen.⁷⁵

Påfallande med tillgångsslagsindelningen och tillgångsslagens tillämpningsområden är att de har överlevt orörda genom alla skattereformer som genomförts. RP 257/2018 rd är det första lagförslaget som direkt berör näringskattelagens tillgångsslagsbestämmelser och även då hävdar lagstiftaren att det enbart handlar om kosmetiska ändringar.⁷⁶ Tillgångsslagens rättsliga existens har varit relativt långvarigt och stadigt jämfört med andra lagbestämmelser i finska skattelagstiftningen.⁷⁷ Det bör ändå påpekas att tillämpningen och tolkningen av tillgångsslagen har ändrats under årens gång i samband med utvecklingen av rättspraxis och ändringar i andra lagbestämmelser. Ett exempel på en sådan ändring är NärSkL 6 b § gällande skattefria aktieöverlåtelser. I NärSkL 6 b § spelar tillgångsslaget en central roll i hur den tolkats och tillämpats. Det som alltså har ändrats under årens gång är bland annat bestämmelser kring överlåtelser av tillgångar, vilket indirekt berör även tillgångsslagsindelningen så till vida tillgångsslagsvalet inverkar beskattningsförfarandet. Orsaken varför det inverkar tillgångsslagen är att varje tillgångspost i näringsverksamheten måste vid överlåtelser (eller när den på annat sätt realiserar) hänföras till ett visst tillgångsslag.⁷⁸ Syftet med detta kapitel är att presentera

⁷⁴ RP 172/1967 rd, s. 10.

⁷⁵ Ibid., s. 10.

⁷⁶ Ibid., s. 36.

⁷⁷ Här kan det nämnas bland annat bestämmelserna kring beskattningen av överlåtelser, som är även ämnet för denna avhandling. Se Määttä 2023, s. 43 – 50 om skattelagstiftningens fluktuation.

⁷⁸ Även när en tillgångspost aktiveras på andra vis (av- eller nedskrivs) måste den hänföras till ett visst tillgångsslag.

tillgångsslagens lagstiftningsutveckling. Inblick i tillgångsslagens bakgrund stöder förståelsen och tolkandet av det nuvarande rättsläget och det kan ge fingervisning i hur utvecklingen av tillgångsslagen kan se ut.

3.1.1. Från skattefrihet till skattepliktighet

En återkommande trend inom beskattningsförfarandet av överlåtelse av tillgångar i näringsverksamheten är frågan om överlåtelsen utgör beskattningsbar intäkt eller inte. Detta återkommande tema fanns redan i den ursprungliga näringskattelagen. Enligt den ursprungliga näringskattelagen 6 § 1 mom. utgjorde överlåtelsepriset för andra än till omsättnings- eller investeringstillgångarna hörande fastigheter och värdepapper inte skattepliktig inkomst om den skattskyldige ägt fastigheten minst 10 och värdepappret minst 5 år. Det vill alltså säga, fastigheter och värdepapper som tillhörde antingen anläggningstillgångarna eller finansieringstillgångarna kunde överlåtas skattefritt, om ägandet uppfyllde kraven som näringskattelagen 6 § 1 mom. lade fram. Motiveringen för skattefriheten kan sammanfattas med ett ord: inflation. Lagstiftaren ansåg att penningvärdets sänkning inte bör föranleda skattepliktighet för överlåtelse av ovannämnda tillgångar. Det bakomliggande tanken är att värdeökningen av en tillgångspost inte beror på att reella värdet av tillgångsposten har stigit, utan att endast det nominella värdet har stigit på grund av inflation, alltså på grund av penningvärdets sänkning. Det reella värdet är fortsättningsvis den samma som den var då tillgången först skaffades.⁷⁹ Enligt RP 172/1967 rd kan skattepliktighet i sådana situationer stå i vägen för nödvändiga organisatoriska- och andra ändringar som samfundet borde göra.⁸⁰ Motiveringen är särskilt intressant när den speglas mot de nyare lagändringarnas detaljmotiveringar var skattepliktighet och skattefrihet diskuteras. Inflationsargumentet är dock förståelig när den speglas mot 1960- och 1970-talets inflationssiffror.⁸¹ När

⁷⁹ Exempelvis: Bolag A skaffar en fastighet var den bedriver sin verksamhet. Fastighetens inköpspris är 100 000 euro. Fastighetens värde stiger årligen med 3 % samtidigt som årliga inflationen är 5 %. Bolag A säljer fastigheten efter 10 år för 130 477 euro ($100\,000 \cdot 1,03^{10}$). Det nominella överlåtelsevinsten är 30 477 euro ($130\,477 - 100\,000$). Det reella överlåtelsen är en överlåtelseförlust på cirka 24 655 euro ($130\,477 - (100\,000 \cdot 1,05^{10})$). Exemplet antar att inga avskrivningar gjorts på byggnaderna som finns på fastigheten.

⁸⁰ RP 172/1967 rd, s. 5.

⁸¹ Se inflationsutvecklingen från till exempel: https://www.stat.fi/artikkelit/2012/art_2012-03-12_004.html

inflationen är noll eller nära noll är de motiveringar RP 172/1967 rd framför mindre övertygande.⁸²

Den fullständiga skattefriheten för överlåtelser av vissa tillgångar började gradvis inskränkas under 1980-talet. I och med RP 110/1988 rd vars lagändringsförslag trädde i kraft år 1989 var det numera enbart överlåtelser aktier och fastigheter som ingår i anläggningstillgångar som var delvis skattefria. Finansieringstillgångar kunde inte längre överlåtas skattefritt. Överlåtelser av tillgångar som hör till samfunds finansieringstillgångar utgjorde skattepliktig inkomst på samma vis som överlåtelser av omsättnings- eller investeringstillgångar. Enligt dåvarande näringskattelagens 6 § 1 mom. utgjorde 40 % av överlåtelsepriset för de ifrågavarande tillgångarna skattefri inkomst.⁸³ Lagändringen var alltså en betydande inskränkning jämfört med rättsläget innan. Utöver att överlåtelserna var delvis skattepliktiga begränsades tillämpningsområdet. Tidigare tillämpades bestämmelsen på alla överlåtelser av värdepapper. Numera var det endast aktieöverlåtelser som var delvis skattefria.⁸⁴ Skattefrihetens tillämpningsområde begränsades på tre sätt. För det första blev överlåtelser delvis skattefria. För det andra föll finansieringstillgångar utanför lagbestämmelsens tillämpningsområde och för det tredje inskränktes bestämmelsens räckvidd i form av vilka sorters tillgångar den kan tillämpas på.

De gradvisa åtstramningarna hade först beskrivits främst som kosmetiska och skenbara.⁸⁵ Lagstiftarens långsiktiga eftersträvan var dock synlig. Lagstiftaren hade som avsikt att uppnå en bredare skattebas i samfundsbeskattningen.⁸⁶ Det tog heller inte många år innan 6 § 1 mom. skattefrihet slopades helt och hållet. Lagförslagen i RP

⁸² Se inflationsutvecklingen 2010-2020 från https://www.suomenpankki.fi/fi/Tilastot/korot/kuviot/korot_kuviot/euriborkorot_kk_chrt_fi/

⁸³ RP 110/1988 rd, s. 18.

⁸⁴ Som exempel på andra värdepappersformer kan tas: statsobligationer, optioner, derivatinstrument, fondandelar.

⁸⁵ Sääski 2012, s. 133.

⁸⁶ Ibid., s. 135–136.

203/1992 rd förelåg att upphäva dåvarande NärSkL 6 § 1 mom.⁸⁷ Lagändringen var en del av de skattereformer som lagstiftades under 1990-talet.⁸⁸

3.1.2. Skattepliktighet för alla tillgångar

Skattefria överlåtelser av vissa tillgångsposter har historiskt sett berört finansieringstillgångar och anläggningstillgångar. Överlåtelser av tillgångar tillhörande någon av de två andra tillgångsslagen, omsättnings- och investeringstillgångar, har alltid ansetts utgöra en del av bolagets beskattningsbara inkomst i näringsverksamheten. Det slutliga sloandet av skattefriheten var en del av de långtgående skattereformerna som genomfördes under 1990-talet. Ledande tanken bakom RP 203/1992 rd var principen om den breda skattebasen.⁸⁹ Principen om den breda skattebasen är idén om att all inkomst som bolag erhåller i näringsverksamheten är beskattningsbart och alla utgifter som härrör från förvärvandet eller bibehållandet av inkomst är avdragbart. Principen om den breda skattebasen baserar sig på vad som kallas symmetri. En lagbestämmelse är asymmetrisk om antingen inkomsten är skattepliktigt medan anskaffningsutgiften inte är avdragbart eller om anskaffningsutgiften är avdragbart medan inkomsten inte är skattepliktigt. Principen om den breda skattebasen är fortsättningsvis styrande i näringskattelagen. Principens lagrum kan skönjas i NärSkL 4 och 7 §. Enligt NärSkL 4 § är ”skattepliktiga inkomster av näringsverksamhet de inkomster i penningar eller de förmåner med penningvärde, som erhållits i näringsverksamheten” och 7 § ”avdragbara inom näringsverksamheten är utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande samt därav härrörande förluster.” Ända upp till 1990-talet hade näringskattelagens huvudsakliga funktion varit att möjliggöra bolag olika periodiserings- och avskrivningsmöjligheter för diverse tillgångar, intäkter och utgifter. Lagen fungerade alltså som ett sätt för bolag att minimera deras skattebördor.⁹⁰ I denna funktion fungerade den före 1993 ikraftvarande näringskattelagen väl. RP 203/1992 rd tar upp att

⁸⁷ RP 203/1992 rd, s 1.

⁸⁸ Sääski 2012, s. 133–136.

⁸⁹ Ibid., s. 112–113 och 135.

⁹⁰ RP 203/1992 rd, s. 17-18.

skatteintäkterna från samfundsskatten hade konstant varit lägre i Finland jämfört med andra västeuropeiska länder under efterkrigsperioden.⁹¹

De gradvisa inskränkningarna i den uttryckliga skattefriheten för vissa överlåtelser är från symmetris perspektiv förståeliga och berättigade. NärSkL 6 § stod i direkt motsats till principen om den breda skattebasen och symmetritänkandet som började bli vägledande i skattepolitiken.

I gengäld för upphävandet av skattefriheten sänktes samfundsskattesatsen betydligt.⁹² De lagbestämmelser gällande överlåtelser av värdepapper som var i kraft 1993-2004 var även starkt kopplade med konceptet avoir fiscal som tillämpas på dividendutdelningar. Avoir fiscal är ett gottgörelsesystem för dividendutdelning. Med systemet strävar man efter att minska kedjebeskattnig. Finska beskattningsförfarandet hade länge haft drag av kedjebeskattnig av dividendutdelningar.⁹³ Kedjebeskattnig kan sammanfattas som fenomenet var en vinstutdelning beskattas flera gånger innan vinsten slutligen blir beskattad och överförd utanför koncern- eller bolagsförhållandet.⁹⁴ 1990-talets ändringarna i näringskattelagen ansågs inte leda till betydande minskningar av skatteintäkterna.⁹⁵

3.2. En återvändning mot skattefrihet

Nedan presenteras rättsutvecklingen som skett efter 2004 då den stora lagreformen inom dividend- samt företagsbeskattnigen återinställde långfristiga till anläggningstillgångar ingående aktiers skattefria överlåtelser.⁹⁶ Införandet av 6 b § i näringskattelagen var på ett sätt en återvändning till det gamla systemet som fanns före 1990-talets lagändringar. Det bör dock påpekas att överlåtelsevinster av till finansieringstillgångar ingående aktier och fastigheter och till anläggningstillgångar ingående fastigheter fortfarande utgjorde skattepliktig inkomst till samfund. Likaså utvidgades skattefriheten inte till alla värdepapper.

⁹¹ RP 203/1992 rd, s. 17-18.

⁹² Sääski 2012 s, 135.

⁹³ RP 203/1992 rd, s. 17.

⁹⁴ Rabe – Hellenius 2011, s. 371.

⁹⁵ RP 203/1992 rd, s. 17-18.

⁹⁶ Kukkonen 2007, s 15.

Regeringens proposition 92/2004 med förslag om ändring av företags- och kapitalbeskattningen var en omfattande lagreform. Utöver skattefriheten föreslogs sänkta kapitalskattesatser, upphävandet av lagen om gottgörelse för bolagsskatt och införandet av det nedsatta beskattningsförfarandet för dividendintäkter från icke-offentligt noterade bolag.⁹⁷

Gemenskapsrätten och inträdet till Europeiska unionen hade en betydande roll i utvecklingen av finska skattesystemet under tidiga 2000-talet. EG-domstolens mål C-319/02 fastställde att det finska gottgörelsesystemet som tillämpades vid dividendutdelningar var oförenlig med gemenskapsrätten.⁹⁸ Samtidigt hade flera EU-länder antingen ändrat eller var på väg att ändra deras egna skattesystem bort från ett gottgörelsesystem mot olika skattefrihetsmodeller.⁹⁹ Med den internationella utvecklingen i åtanke är det föga förvånande att RP 92/2004 rd ofta motiverar lagändringarna med att Finlands skattesystem inte får bli en avvikande trend i den internationella skattekonkurrensen.¹⁰⁰ Finlands närmaste ekonomiska konkurrenter hade redan infört nya skattesystem var överlåtelse av aktier som innehas av samfund var antingen helt eller delvis skattefria. I Sverige trädde lagändringen i kraft 1 juli 2003. I den svenska versionen föreskrivs det att överlåtelse av näringsbetingade aktier är befriade från skatt.¹⁰¹

Ur ett historiskt perspektiv är det intressant att notera de ändrade argumenten och motiveringar som lagstiftaren använder sig av för att berättiga skattefria överlåtelse av aktier. Den ursprungliga näringskattelagens förarbeten och de lagändringar på 1980-talet som berörde överlåtelseernas skattepliktighet motiverade skattefriheten med relativt rena ekonomiska argument om penningvärdets sänkning.¹⁰² Ännu i RP 203/1992 rd var bakgrundsmotiveringarna någorlunda förtegnade om att framhäva den internationella utvecklingen inom skattepolitiken som grund för skattepliktighet av alla överlåtelse. I stället motiverades utbredningen av skattebasen inom näringsbeskattningen med

⁹⁷ RP 92/2004 rd, s. 1.

⁹⁸ C-319/02 Manninen, p. 55.

⁹⁹ Detta också på grund av oförenlighet med gemenskapsrätten. Se bland annat C-270/83 Avoir Fiscal.

¹⁰⁰ Se bland annat RP 92/2004 rd, s. 22-23 och 31-34.

¹⁰¹ RP 92/2004 rd, s. 18.

¹⁰² Se RP 172/1967 rd, s. 5.

faktumet att finska samfundsskattens skatteintäkter var lägre jämfört med andra västeuropeiska länder.¹⁰³ RP 92/2004 rd grundade i sin tur skattefriheten för aktieöverlåtelser enbart på skattekonkurrensmässiga grunder.¹⁰⁴ Naturligtvis är internationella skattekonkurrensen till viss mån ett ekonomiskt argument. Faktum är dock att ur ett nationalekonomiskt perspektiv är skattefriheter skadliga. Skattefriheter kan orsaka förvrängningar i skattepliktigas beteenden och de vanligtvis antingen minskar skatteintäkterna eller skapar större fluktuationer i skatteintäkterna.¹⁰⁵ De innehåller även en risk för större rättsosäkerhet då konsekvensen av en feltolkning eller oliktolkning kan vara att skattebördan ökar med flera tusen euro.

Till viss mån kan man åskåda en sorts flexibilitet i hur internationella jämföranden utnyttjas i lagberedningen. Skattepolitiken styr åt det håll var skatteintäkterna kan maximeras. När grannländers skattelagstiftning möjliggör en utvidgning av skattskyldigheten utvidgas den.¹⁰⁶ 1990-talets utveckling kan åskådas ur denna synvinkel. Då internationella skattekonkurrensen ökar måste lagstiftaren göra eftergifter för att minimera risken för skatteflykt. Man bör inte heller underskatta effekten av effektiv lobbying i politiken.¹⁰⁷ Från ett rättsligt perspektiv kan skattepolitikens flyktighet leda till ökad oförutsägbarhet och öka riskerna i rättsläget. Det är föga förvånande att akademiker och skattejurister regelbundet kritiserar skattepolitikens impulsmässiga och överdrivna roll i skatterättens utveckling.¹⁰⁸ Utvecklingen ökar även risken för sämre lagberedning när samstämmigheten i förarbeten och lagbestämmelserna långsiktigt försvagas.

RP 92/2004 rd innehöll även andra lagförslag utöver återinförandet av de skattefria överlåtelser av till anläggningstillgångar ingående aktier. Diverse andra lagbestämmelser i näringssskattelagen ändrades i samband med införandet av NärSkL 6

¹⁰³ RP 203/1992 rd, s. 17.

¹⁰⁴ RP 92/2004 rd, s. 32-33.

¹⁰⁵ Se bland annat Kukkonen 2007, s 145 gällande konsekvenser för bolagisering av näringsverksamheten och RP 92/2004 rd, s. 57-58 resonemang kring kommande skatteintäkter.

¹⁰⁶ Liknande resonemang går att åskåda även gällande minimibolagsskattlagstiftningen, se RP 77/2023 rp, s. 30.

¹⁰⁷ Niskakangas 2007, s. 9.

¹⁰⁸ Määttä 2023, s. 43–50.

b §. Ändringarna var dock främst för att tillgodose just NärSkL 6 b § inverkan på beskattningen av vissa till anläggningstillgångar ingående aktier.¹⁰⁹

Som redan konstaterats ovan var lagändringen en del av den internationella trenden i samfundsbeskattningen. Till exempel Kukkonen ansåg att ändringen föranleder både hot och möjligheter. Enligt Kukkonen var ”[a]killes hälen i systemet dess tolkningsbarhet och ökningen av skatterisker. Ändringen kan leda till att bolag försöker paketera deras överlåtelsevinster in i anläggningstillgångar för att undgå skattepliktighet.”¹¹⁰ Kukkonens analys stöds även av själva propositionen som konstaterar att systemet:

”ökar betydelsen för skatteplanering och medför incitament för bolagisering. Systemet innehåller gränsdragningar som är öppna för tolkning och som innebär att den skattemässiga behandlingen blir med svårförutsägbar (...). Å andra sidan kan reformen även anses innebära en förbättring av den relativa ställningen för mindre företag.”¹¹¹

Kukkonen och regeringspropositionens analyser kan i efter hand konstateras som korrekta. Införandet av NärSkL 6 b § 1 mom. ledde till otaliga rättsprövningar i HFD och lägre instanser. Det nya rättsläget stabiliserades först år 2013.¹¹² Rättslägets förutsägbarhet och säkerhet stärktes först 6-9 år efter lagändringen. Det kan alltså hända att det tar en liknande tid innan HFD yttrar sig om de nya lagändringarna med beslut med prejudikatvärde. Efter 2020 har centralskattenämnden fattat två beslut var tillgångsslagsavvägningar måste utföras (CSN 2020:16 och 2023:3). Bägge fall överklagades till domstolsinstanser. Gällande CSN 2020:16 ändrade HFD inte på centralskattenämndens beslut. Beslutet är dock inte ett årsboksbeslut och den publicerades inte (HFD 21.12.2020 T H1025).¹¹³ CSN 2023:3 har inte ännu behandlats av domstol.¹¹⁴¹¹⁵

¹⁰⁹ RP 92/2004 rd, s. 67–72. Lagändringarna gällde speciellt nedskrivningar och överlåtelseförlusters avdragbarhet.

¹¹⁰ Kukkonen 2007, s. 19 Ursprungliga citatet är: ”järjestelmän akilleen kantapää on tulkinnanvaraisuuksien ja veroriskien lisääntyminen. Se saatta merkitä yritysten vottojen paketoimista käyttöomaisuusyhtiöihin, joiden osakkeet ovat luovutettavissa verovapaasti”.

¹¹¹ RP 92/2004 rd, s 60.

¹¹² Penttilä 2013, s. 348, Järvenoja 2011, s. 576–590, Myrsky 2010, s. 901–909.

¹¹³ Detta betyder att dess prejudikatvärde inte är den samma som ett årsboksbeslut.

¹¹⁴ CSN 2023:3

4. Näringskattelagens tillgångsslag

4.1. Allmänt

I denna kapitel behandlas näringsverksamhetens tillgångsslag: anläggnings-, finansierings-, omsättnings- och investeringstillgångar. Den nya indelningen i tillgångsslag särskiljer mellan näringsverksamhetens tillgångsslag och övriga tillgångar. Genomgången börjar med anläggningstillgångar varefter finansieringstillgångar behandlas. I bägge fall undersöks tillgångarna ur gällande rätt och med stöd av rättspraxis som byggts upp. Omsättningstillgångar och investeringstillgångar behandlas mera förbigående.

4.2. Anläggningstillgångar

Med anläggningstillgångar avses för bestående bruk i näringsverksamheten avsedda jordområden, värdepapper, byggnader, maskiner, inventarier och övriga föremål, patent och andra immateriella rättigheter, som kunna särskilt överlåtas, samt grus- och sandtäkter, gruvor, stenbrott, torvmossor och andra sådana nyttigheter. Jordområden, värdepapper och andra sådana nyttigheter äro förslitning icke underkastade anläggningstillgångar (NärSkL 12 §).

Lagen särskiljer olika sorters anläggningstillgångar. För det första kan anläggningstillgångarna delas in i tillgångar som är underkastade förslitning och tillgångar som inte är underkastade förslitning. En annan indelning är mellan materiella och immateriella tillgångar. Anläggningstillgångstypen spelar roll på flera sätt. Den självklaraste är att olika tillgångsposter periodiseras och avskrivs olika i samfundsbeskattningen (NärSkL 42 §). Detta inverkar i sin tur beskattningsbara resultatet som ett bolag har under skatteåret. Skillnaden mellan tillgångstyperna inverkar även hur tillgångens anskaffningsutgift, andra utgifter, nedskrivningar och periodiseringar hanteras i beskattningen. Tillgångstypen inverkar även beskattningsförfarandet av överlåtelsevinster och förluster. Med tanke på avhandlingens forskningsområde är det nödvändigt att närmare undersöka anläggningstillgångar ur skattepliktighetens synvinkel.

¹¹⁵ Centralskattenämnden är en organisation vars uppgift är att fatta förhandsavgöranden (Lagen om centralskattenämnden 1996/535 1 §). Nämnden kan fatta ett förhandsavgörande om det behövs med tanke på lagens tillämpning eller med hänsyn till enhetlighet i beskattningspraxis är viktigt eller om det finns synnerligen vägande skäl (Lagen om centralskattenämnden 1996/535 5 § 1 mom.).

Tillgångsposten som är föremål för noggrannare granskning är aktier. Aktier är en form av värdepapper. Inom NärSkL 12 § indelning utgör värdepapper en materiell tillgång som inte är underkastad förslitning.

Utöver differentiering mellan olika tillgångstyper innehåller NärSkL 12 § en annan begreppshelhet: bestående bruk i näringsverksamheten. För att en tillgångspost ska utgöra en anläggningstillgång ska samfundet i fråga för det första idka näringsverksamhet och för det andra ska tillgången vara i bestående bruk i ifrågavarande näringsverksamhet. Rättspraxisen kring anläggningstillgångarna har därför för det mesta behandlat gränsdragningen mellan när något utgör en tillgång som är en del av bolagets näringsverksamhet.

NärSkL 12 § finskspråkiga form ändrades i och med RP 257/2018 rd lagförslag.¹¹⁶ Enligt regeringspropositionen handlar det enbart om en kosmetisk ändring. Inga ändringar i 12 § tillämpningsområde borde förekomma.¹¹⁷ Troligtvis kommer ändringen heller inte inverka tolkningen av NärSkL 12 § tillämpningsområde. Om betydande ändringar i tolkningen skulle ske leder det till osäkerhet i rättsläget med tanke på att den svenskspråkiga versionen inte har ändrats. Ett problem som har identifierats angående NärSkL 12 § är frågan om hur man i fortsättningen differentierar mellan de två olika sorter av näringsverksamhet som numera finns i näringskattelagen. Det går att hävda att NärSkL 1 § 1 mom. och NärSkL 12 § näringsverksamhetsbegrepp är inte längre i linje med varandra.¹¹⁸ Situationen kommer förhoppningsvis att klarna i samband med ny rättspraxis. En möjlig lösning är att NärSkL 12 § ordalag ändras.

4.2.1. Anläggningstillgångar som en del av näringsverksamheten

Enligt NärSkL 1 § 1 mom. avses med näringsverksamhet rörelse och yrkesutövning.¹¹⁹

Enligt NärSkL 12 § är tillgångar som är i bruk i näringsverksamheten en del av

¹¹⁶ Se finska versionen: HE 257/2018 vp, s. 53. Det tidigare ordalaget: ”Käyttöomaisuutta ovat elinkeinossa pysyvään käyttöön tarkoitettut (...)” och nuvarande: ”Käyttöomaisuutta ovat elinkeinotoiminnassa pysyvään käyttöön tarkoitettut (...)” Den svenskspråkiga regeringspropositionen innehåller inte några ställen var ändrandet av formen uttryckligen visas.

¹¹⁷ RP 257/2018 rd, s. 36.

¹¹⁸ Malmgren 2021, s. 1–5.

¹¹⁹ Kukkonen 2007, s 28-29: De allmänna kännetecknen är vinststrävan, företagarrisk, kontinuitet och planmässighet, självständighet och att verksamheten riktas mot en obegränsad grupp. Bokföring,

samfunds anläggningstillgångar. Näringsverksamhet bör främst avgränsas gentemot hobbyverksamhet och passivt ägande.¹²⁰ Tillgångar som ägs av samfund som inte används för samfundets rörelse eller yrkesutövning utgör inte heller en del av samfundets näringsverksamhet. Som tidigare konstaterats är det oftast oproblematiskt att urskilja om verksamheten eller tillgångens användning uppfyller näringsverksamhetens kännetecken.

De tillgångsposter som hör till anläggningstillgångarna tillhör bolagens snäva näringsverksamhet. Ur de nuförtiden fem olika tillgångsslagen är alla förutom NärSkL 12 a § övriga tillgångar en del av den snäva näringsverksamheten. Sättet att urskilja de tillgångar som tillhör anläggningstillgångarna från andra tillgångar är genom att granska tillgångars funktion. Anläggningstillgångar ska vara för bestående bruk i näringsverksamheten – om en tillgång är i bestående bruk är det en anläggningstillgång i stället för någon annan av näringsverksamhetens tillgångsslag.

4.2.2. Bestående bruk

Frågan om bestående bruk handlar om en funktionsbedömning. En anläggningstillgångs huvudsakliga syfte är att stöda och möjliggöra näringsverksamheten.¹²¹ Begreppet ska förstås som en motsats till omsättningstillgångar. Omsättningstillgångars huvudkaraktär är att de är en del av samfundets dagliga transaktioner. Anläggningstillgångarna är de tillgångsposter som möjliggör de dagliga transaktionerna.¹²² Varaktigheten ska huvudsakligen avgöras på temporal basis. Tidsmässiga kriteriet varierar dock beroende på tillgångspostens art. Ett riktigivande exempel på hur tillgångspostens art inverkar på bedömningen kan ges med stöd av NärSkL 33 § som stadgar att anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar som är underkastade förslitning kan avskrivas under samma skatteår om deras ekonomiska brukstid är högst 3 år eller om anskaffningsutgiften är högst 1 200 euro. Bestämmelsen fungerar som ett exempel på att tillgångsposter kan anses tillhöra anläggningstillgångarna även om den tid tillgångsposten är i bestående

utbetalning av löner, tillhörandet i diverse register samt användandet av skattedeklarationen för näringsverksamhet kan anses vara stödande faktorer.

¹²⁰ Myrsky – Malmgren 2014, s. 81–82.

¹²¹ Ibid., s. 463.

¹²² Niskakangas 2007, s. 13.

bruk är kort. I en sådan situation är det tillgångens användningssyfte som styr tillgångsslagsvalet. Tillgångar som vanligen faller under NärSkL 33 § tillämpningsområde är bland annat telefoner, datorer och annan elektronik. För aktiers del kan NärSkL 6 b § 2 mom. 1 punkt. användas som utgångspunkt. Om aktien ägs i över ett år kan den utgöra en anläggningstillgång, så till vida den även stöder eller gynnar näringsverksamheten på något vis. Det är just aktier vars ägande varat längre än ett år som orsakat många rättstvister. Traditionellt sett har Skatteförvaltningen velat tolka dessa aktieinnehav som tillhörande till förvärvskällan för annan verksamhet och bolagen som anläggningstillgångar.

4.2.3. När aktier tillhör bolagets anläggningstillgångar

Vanligtvis tillhör en aktie samfundets anläggningstillgångar då de stöder, gynnar, skyddar eller på andra sätt förbättrar samfundets verksamhet inom dess kärnområde.¹²³ Aktier i dotterbolag och ägarintresseföretag är de sedvanligaste formerna av aktier som ingår i anläggningstillgångar.¹²⁴ De ovannämnda ägarförhållandena uppfyller kraven på att vara i bestående bruk i näringsverksamheten. Sammantaget handlar det alltså om långsiktiga aktieförvärv var ägandets huvudsakliga syfte är något annat än erhållandet av dividendinkomster eller kortsiktiga värdesteoringar.¹²⁵ Denna differentiering är någorlunda enkel att göra när aktieägandet har varat under ett år. Det är naturligtvis svårt att bevisa varaktighet om ägandet underskrider ett år. I sådana fall är det mera troligt att tillgångsposten tillhör ett annat tillgångsslag, till exempel finansieringstillgångarna eller omsättningstillgångarna. Dividendutdelning som indikator för att en aktie inte hör till anläggningstillgångarna har kritiserats för att vara till viss mån motsägelsefull.¹²⁶ Dotterbolagsaktier är i regel anläggningstillgångar. Numera är det vanligt att moderbolaget i koncerner är holdingbolag vars primära syfte är att förvalta dotterbolag. Den huvudsakliga inkomstkällan för moderbolag är dividendinkomster som delas ut från dotterbolag. Ifall lagstiftaren anser dividendinkomster som ett ledande karaktärsdrag för aktier som inte tillhör

¹²³ Kukkonen 2007, s. 156.

¹²⁴ Myrsky – Malmgren 2014, s. 463.

¹²⁵ RP 92/2004 rd, s. 36.

¹²⁶ Juusela 2004, s. 185.

anläggningstillgångarna står den i motsatts till själva NärSkL 6 b § 1 mom. kärntanke. RP 92/2004 rd pekar specifikt ut koncernförhållanden som typiska situationer var aktien ska tillhöra anläggningstillgångarna.¹²⁷

Tillämpningsområdet för NärSkL 12 § anläggningstillgång har en avgörande betydelse för beskattningen av en aktieöverlåtelse. Skatteförvaltningens vedertagna praxis har lett till det att överlåtelser av till anläggningstillgångar ingående aktier i regel är skattefria aktieöverlåtelser så som NärSkL 6 b § 1 mom. föreskriver.¹²⁸ I början på 2000-talet orsakade NärSkL 12 § tillämpningsområde osäkerhet kring då lagändringen var ny och det saknades vägledande rättspraxis med prejudikatvärde. Själva begreppet näringsverksamhet har haft en betydande roll i tolkningen av NärSkL 12 § tillämpningsområde. Detta har lett till att HFDs rättspraxis har uteslutit vissa ägarförhållanden ur NärSkL 12 § tillämpningsområde främst med stöd av NärSkL 1 § 1 mom. och NärSkL 2 § 1 mom. HFD 2017:44 fungerar som ett sällsynt exempel var själva NärSkL 12 § tillämpningsområde används för att utesluta tillgångsslagets tillämpning:

A Ab grundade vindkraftsprojekt genom dotterbolag. A Ab grundade projektbolag som mottog offentlig och privat finansiering för utförandet av projekten. När projekten var färdiga såldes bolagen vidare. A Ab hade sålt X och Y Ab skatteår 2014. Aktierna ansågs utgöra en del av bolagets omsättningstillgångar och inte anläggningstillgångar för att ägandets natur inte var långvarigt och dotterbolagen var inte avsedda att vara i bestående bruk i A Ab:s näringsverksamhet.¹²⁹

Det förklarande faktorn till varför tillgångsslagets tillämpningsområdets avvägning räckte i HFD 2017:44 kan vara faktumet att bolaget klart och tydligt idkade någon sorts näringsverksamhet med sina aktieinnehav. Det var alltså obestridligt att aktierna tillhörde bolagets rörelse och yrkesutövning. Dotterbolagen var A Ab:s försäljningsprodukter därför handlade det om omsättningstillgångar.

Skattefria överlåtelser av till anläggningstillgångar ingående aktier är enligt NärSkL 6 § 1 mom.:

¹²⁷ RP 92/2004 rd, s. 36.

¹²⁸ Penttilä 2019, s. 142.

¹²⁹ HFD 2017:44.

Det överlåtelsepris för i anläggningstillgångarna ingående aktier som ett i 6 § 1 mom. 1 punkten avsett samfund erhåller utgör inte skattepliktig inkomst, och anskaffningsutgiften för aktierna utgör inte en avdragbar utgift, om aktierna får överlåtas skattefritt.

NärSkL 6 b § 1 mom. föreskriver att överlåtelsepriser för i anläggningstillgångarna ingående aktier som aktiebolag och andelslag vilka driver annat än kapitalplaceringsverksamhet samt sparbanker och ömsesidiga fastighetsaktiebolag erhållit inte är skattepliktig inkomst.

När ett i NärSkL 6 § 1 mom. 1 p. avsett samfund överlåter till anläggningstillgångar ingående aktier handlar det vanligen om en skattefri överlåtelse.¹³⁰ Förutom att aktien bör tillhöra anläggningstillgångarna innehåller NärSkL 6 b § 2 mom. ytterligare tre krav för skattefria överlåtelser. Kriterierna för skattefria överlåtelser kan delas in i objektiva och subjektiva kriterier. De subjektiva förutsättningarna är inskrivna i NärSkL 6 § 1 mom. och de objektiva kriterierna i NärSkL 6 b § 1 och 2 mom.¹³¹ Subjektiva kriteriet berör vilka sorters skatteskyldiga har rätten till skattefria överlåtelser av till anläggningstillgångar ingående aktier. De objektiva kriterierna i sin tur berör vilka egenskaper den överlåtande tillgången ska ha.¹³²

Enligt subjektiva kriteriet kan endast aktiebolag och andelslag vilka driver annan verksamhet än kapitalplaceringsverksamhet samt sparbanker och ömsesidiga fastighetsaktiebolag överlåta till anläggningstillgångar ingående aktier skattefritt. Personbolag uppfyller inte det subjektiva kriteriet.¹³³ Samfund som idkar kapitalplaceringsverksamhet har också uteslutits ur NärSkL 6 § 1 mom. tillämpningsområde. Enligt Juusela är uteslutandet begripligt. Kapitalplacerare köper och säljer aktier och andra värdepapper på daglig basis. Ägandet varar i korta perioder och det huvudsakliga syftet med ägandet är att med värdesteoringar erhålla vinst. En

¹³⁰ Penttilä 2019, s. 142.

¹³¹ Juusela 2004, s. 169.

¹³² Ibid.

¹³³ Ibid., s. 170. Enligt Juusela är detta förståeligt med tanke på att personbolag inte är särskilda skattesubjekt i det finska skattesystemet. (Se även ISkL 16 § gällande beskattningen av personbolag).

sådan verksamhet passar illa in i den traditionella omfattningen av anläggningstillgångar.¹³⁴

De objektiva kriterierna är att aktierna ska för det första tillhöra anläggningstillgångarna. NärSkL 6 b § 2 mom. lägger fram ytterligare tre förutsättningar:

Dessa tre är:

- 1) den skattskyldige utan avbrott i minst ett år under en tidsperiod som har utgått högst ett år före överlåtelsen har ägt minst tio procents andel av aktiekapitalet i det bolag som överläts och de aktier som överlåtelsen gäller ingår bland de aktier som ägts på detta sätt,
- 2) det bolag som överlåtelsen gäller inte är ett fastighets- eller bostadsaktiebolag eller ett aktiebolag vars verksamhet i själva verket huvudsakligen omfattar ägande eller innehav av fastigheter, och
- 3) det bolag som överlåtelsen gäller är inhemskt eller ett sådant bolag som avses i artikel 2 i Europeiska gemenskapernas råds direktiv om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, eller mellan bolagets hemviststat och Finland under skatteåret är i kraft ett avtal för att undvika dubbelbeskattnings som tillämpas på dividend som bolaget delar ut.

De subjektiva kriterierna som NärSkL 6 b § 2 mom. anger är relativt lättförståeliga. Överlåtande bolaget måste äga 10 procent av andra bolagets aktier under en tidsperiod på ett år, bolaget i fråga kan inte vara ett fastighets- eller bostadsaktiebolag eller ett bolag vars huvudsakliga verksamhet består av ägandet av fastigheter och bolaget måste vara antingen inhemskt eller ha sin hemviststat inom EU eller i ett land som Finland har ett skatteavtal med. Dessa tämligen binära kraven betyder att meningsskiljaktigheter mellan skattskyldige och Skatteförvaltningen sällan handlar om ifall någon av de tre kraven är uppfyllda utan om aktierna överhuvudtaget anses som anläggningstillgångar. Alltså har aktieinnehavet varit i bestående bruk i näringsverksamheten? Det vill säga, den huvudsakliga tvistefrågan är det första objektiva kriteriet som kan hittas i NärSkL 6 b § 1 mom. Frågan leder in i en cirkelformad bana var man blir tvungen åter ta ställning till den grundläggande frågan – vad är näringsverksamhet? Äger bolaget ifrågavarande

¹³⁴ Juusela 2004, s. 171.

aktier som en del av dess näringsverksamhet och är aktierna i bestående bruk i näringsverksamheten?

De vägledande rättsfallen gällande gränsdragningen mellan anläggningstillgångar och förvärvskällan för annan verksamhet urskiljer två faktorer som ska uppfyllas för att en aktie ska tillhöra anläggningstillgångarna. I följande underkapitel presenteras dessa faktorer. Slopan det av indelningen i förvärvskällor lär inte ändra på avvägningarna som ska göras.

4.2.3.1. Det funktionella sambandet

Den första faktorn är det funktionella sambandet som ska existera mellan bolaget som överlåter aktier och bolaget vars aktier överlåts. Det vägledande beslutet gällande funktionella sambandet är HFD 2010:50.

I HFD 2010:50 hade A Oy överlåtit B Ab:s och C Ab:s aktier under skatteår 2005. Enligt Skatteförvaltningens mening hade aktierna förlorat sin karaktär som anläggningstillgångar för att överlåtande bolaget hade ändrat sin verksamhets art. På grund av verksamhetsändringen hade A Ab förlorat det funktionella sambandet med B Ab och C Ab. För att funktionella sambandet saknades beskattades överlåtelsevinsten i A Ab:s förvärvskälla för annan verksamhet. A Ab yrkade att aktierna bör tillhöra dess anläggningstillgångar och borde därför omfattas av NärSkL 6 b § skattefrihet. Bolaget yrkade även att de borde få förtroendeskydd så som lagen om beskattningsförfarande 1995/1558 26 § 2 mom. föreskriver.

HFD konstaterade att det är obestridligt att aktieinnehaven har utgjort en del av A Ab:s anläggningstillgångar ända upp till skatteår 1999. A Ab:s näringsverksamhet var tills år 1999 ägandet av produktionsmaskiner, apparater och aktier i produkttillverkningsbolag. Sedan 2000 ändrades verksamheten till förvaltandet av fondandelar och försäljning av offentligt noterade aktier. Det juridiska spørsmålet var kan aktieinnehaven av B Ab och C Ab utgöra en del av A Ab:s anläggningstillgångar även om det funktionella sambandet mellan samfunden bröts efter år 1999. Naringsskattelagen tar inte ställning till hur länge en tillgång kan bibehålla sin tidigare tillgångsslag. Allmänt har man i beskattningsförfarandet godkänt att fastigheter bibehåller sitt tillgångsslag i cirka tio år och aktier fem år.

Enligt HFD kunde man med hänsyn till A Ab:s nya verksamhet och hur länge det funktionella sambandet saknades konstatera att aktieinnehaven inte hade bibehållit sin karaktär av anläggningstillgångar och därför ansågs överlåtelseerna inte utgöra en del av A Ab:s rörelse. Aktieöverlåtelsen beskattades alltså i A Ab:s förvärvskälla för annan verksamhet. A Ab hade

inte heller fått någon sorts anvisning från Skatteförvaltningen som skulle ge upphov till förtroendeskydd.¹³⁵

Förtroendeskydd i beskattningen är en av de allmänna beskattningsprinciperna som Skatteförvaltningen ska efterfölja när beskattning utförs. I sin korthet, om ett ärende lämnar rum för tolkning eller är oklart och om den skattskyldige i god tro har handlat i enlighet med myndighetens praxis eller anvisningar, ska ärendet till denna del avgöras till den skattskyldiges fördel, om inte något annat följer av särskilda skäl (BFL 26 § 2 mom.).

Med stöd av HFD 2010:50 går det att konstatera att funktionella sambandet mellan bolagen får inte brytas under ägarskapsperioden för att kunna utnyttja sig av skattefriheten. Det förblir dock obesvarat vid vilken punkt har aktien de facto förlorat sin anläggningstillgångskaraktär. Bland annat Kukkonen framför att en tillgång kan överföras till ett annat tillgångsslag eller förvärvskälla efter 5-10 år.¹³⁶ Enligt NärSkL 53 § ska tillgångar höra till den förvärvskälla som är lämpligast. Samma princip gäller även tillgångsslag. Närmare om tillgångsslagsöverföring föreskrivs i NärSkL 51 §.

4.2.3.2. Det administrativa sambandet

Den följande faktorn som HFD fastställt är den så kallade administrativa sambandet. Bolagen ska ha ett administrativt samband mellan varandra. Detta betyder att styrelseordföranden, verkställande direktörer eller andra poster i ledningsgrupper innehas av personer som är aktieägare eller annars aktiva i överlåtande bolaget. Ett aktieinnehav kan dock inte vara en anläggningstillgång om sambandet mellan bolagen är enbart administrativt.

I HFD 2012:74 hade A Ab sålt C Ab:s aktier under skatteår 2007. A Ab:s huvudsakliga delägare hade verkat som konsult och styrelsemedlem i C Ab:s styrelse. A Ab:s inkomster utgjordes av försäljning av börsaktier för cirka 325 000 euro och konsultarvoden från C Ab för cirka 8 000 euro. I beskattningen hade överlåtelsevinsten på 232 303,14 euro beskattats i förvärvskällan för annan verksamhet. A Ab yrkade att överlåtelsen ska anses vara en skattefri aktieöverlåtelse så som NärSkL 6 b § 1 mom. föreskriver.

¹³⁵ HFD 2010:50.

¹³⁶ Kukkonen 2007, s. 276.

A Ab var ett företag som grundats år 1986 och dess näringsbransch var export av textilprodukter och andra rå-ämnen. A Ab:s verksamhet bestod även av värdepappershandel och konsulttjänster för företagsledning. A Ab hade köpt C Ab:s aktier för första gången år 2001. A Ab:s ägarskap av C Ab hade mellan åren 2001-2007 stigit till en 12,6 procents andel av C Ab:s aktier. Under 2001 – 2007 hade A Ab:s delägare deltagit på 13 C Ab:s styrelsemöten och varit med som konsult på diverse projekt.

A Ab framhävde att aktieägandet borde utgöra en del av bolagets anläggningstillgångar för att de möjliggjorde A Ab:s näringsverksamhet vilket var konsulttjänster. Utöver detta var det i rättspraxis fastställt att styrelsearbete är en indikator av anläggningstillgångskaraktär.

HFD konstaterar att ägandet av näringsverksamma samfunds aktier kan inte i sig anses betyda att ägandet utgör näringsverksamhet. För att aktieinnehaven ska tillhöra näringsverksamhetens anläggningstillgångar bör det finnas ett funktionellt samband mellan det ägande och ägda samfundets verksamhet. Enligt HFD saknades det funktionella sambandet mellan A Ab och C Ab. A Ab:s huvudsakliga näringsverksamhet var värdepappershandel till vilket C Ab inte var en del av. Enbart det att A Ab:s majoritetsdelägare var en del av C Ab:s styrelse och erbjöd konsulttjänster till C Ab utgjorde inte ett funktionellt samband utan enbart ett administrativt samband som inte av sig självt kan anses betyda att aktieinnehavet är en del av A Ab:s anläggningstillgångar.¹³⁷

Även i HFD 2012:74 togs upp frågan om förtroendeskydd. Detta för att A Ab hade under skatteår 2006 deklarerat C Ab:s aktieinnehav som anläggningstillgångar i stället för omsättningstillgångar, vilket de hade gjort under tidigare år. Skatteförvaltningen hade dock inte gett några anvisningar i ärendet om att nämnda aktier skulle ha varit anläggningstillgångar eller att Skatteförvaltningen skulle ha prövat aktiernas tillgångskaraktär. Det att myndigheten inte reagerar på en ändring i deklARATIONERNA föranleder inte att överföringen utgör en del av myndighetspraxis så som dåvarande BFL 26 § 2 mom. 6 punkt föreskriver.¹³⁸

HFD 2012:74 kan speglas mot HFD 2010:64 (röst.) var det administrativa sambandet mellan bolagen hade varit en central del av orsaken varför aktieinnehavet hade ansetts tillhöra anläggningstillgångarna.

¹³⁷ HFD 2012:74.

¹³⁸ Ibid.

I HFD 2010:64 (röst.) hade G Ab sålt A Abp:s aktier under skatteår 2004. Skatteförvaltningen ansåg att G Ab inte är ett samfund som idkar näringsverksamhet och därför kan överlåtelsen av A Abp:s aktier inte utgöra en skattefri överlåtelse. Skatteförvaltningen utförde beskattningen i förvärvskällan för annan verksamhet. G Ab hade dock under åren 1998-2003 beskattats i näringsverksamhetens förvärvskälla som ett näringsverksamt bolag.

Bakgrunden till G Ab var den ägdes av B Ab. B Ab:s ägare var bolagsledningen av C Ab. Ledningen i samband med några investerare hade grundat ett nytt bolag (D Ab) under 1990-talet. Ägandet av D Ab hade delats mellan G Ab och investerarna. D Ab listades i börser 1998 varefter den bytte namn till A Abp.

G Ab:s näringsverksamhet var ägandet och förvaltandet av aktier samt värdepappershandel. Av G Ab:s aktieägare var majoriteten representerade i A Abp:s styrelse. Utöver detta hade G Ab beskattats som ett näringsverksamt bolag 1998 – 2003.

Majoriteten av HFDs lagråd ansåg ärendet ska behandlas på nytt av Skatteförvaltningen. HFD ansåg att för att G Ab:s delägare var aktiva medlemmar i A Abp:s styrelse och G Ab hade ägt A Abp:s aktier redan innan den listades i börser år 1998 och för att den beskattats tidigare år i näringsverksamhetens förvärvskälla, måste ärendet behandlas på nytt åtminstone till den del det gäller val av förvärvskälla.¹³⁹

HFD ansåg alltså att på grund av ägarhistorien mellan bolagen ska överlåtelsen av A Abp:s aktier möjligtvis tillhöra G Ab:s anläggningstillgångar.

HFD 2012:74 och 2010:64 tolkningsskillnader kan bero på att i bedömandet av rätt förvärvskälla och tillgångsslag ska en helhetsbedömning utföras. Bland annat ägandets ursprung, orsak, längd och sambandet mellan bolagen bör tas i beaktande.¹⁴⁰ Det bör även understrykas att HFD 2010:64 är relativt exceptionell. För det första var det en 3-1-1 omröstningsbeslut. För det andra hade G Ab:s förtroendeskydd de facto missbrukats. Det är möjligt att HFD 2010:64 skulle ha fått ett annat utslag om Skatteförvaltningen hade varit mera konsekvent i beskattningsförfarandet.¹⁴¹ Med detta i

¹³⁹ HFD 2010:64 (röst.).

¹⁴⁰ Penttilä 2013, s. 341.

¹⁴¹ Förtroendeskyddet ansågs existera för att beskattningen tidigare flera år i rad utförts i näringsverksamhetens förvärvskälla (1998 – 2003). Före 1998 hade bolaget beskattats som icke-näringsverksam. 2004 såldes aktieinnehavet. Med hänsyn till tidigare års förfaranden hade skatteskyldiga goda skäl till att anta att beskattningen även denna år skulle utföras som tidigare. Förtroendeskyddet

åtanke kan man konstatera att HFD 2010:64 prejudikatvärde är inte lika betydande som till exempel HFD 2012:74 är när det gäller frågan hur man bör värdera det administrativa sambandet.¹⁴²

4.2.3.3. Sammanfattning av rättspraxisen

Sammanfattningsvis som fastställts ovan, så kan man med stöd av HFDs rättspraxis konstatera att vid gränsdragningsfall för när en aktie tillhör anläggningstillgångarna eller förvärvskällan för annan verksamhet (numera övriga tillgångar) ska följande kumulativa förhållanden tas i beaktande:

1. ägarskapets ursprung (vem har grundat bolaget, har aktierna skaffats enbart i investeringssyften mm.);
2. administrativa förhållandet (är bolaget representerad i styrelsen, hur starka band finns det mellan administrationerna, är man aktivt med i beslutsfattandet);
3. samt funktionella sambandet (är bolagens näringsbranscher samma, stödande, strategiskt viktiga).¹⁴³

De ovannämnda rättsfallen har styrt tolkningen av aktier som ingår i anläggningstillgångarna. Det är värt att påpeka att gränsdragningen som görs i rättspraxis är mellan frågan om aktieinnehavet är i bestående bruk i näringsverksamheten eller om aktieinnehavet inte alls kan hänföras till näringsverksamhetens förvärvskälla. Enligt Penttilä och Niskakangas har tolkningen av vad är en anläggningstillgång alltid varit en förvärvskällafråga.¹⁴⁴ Numera med lagändringen är det en tillgångsindelingsfråga.¹⁴⁵

existerar för att bytet på förfaranden mellan 1997 och 1998 kräver att myndigheten tagit ställning till den specifika frågan om förvärvskälla.

¹⁴² Penttilä 2013, s. 348.

¹⁴³ Ibid, s. 341–342.

¹⁴⁴ Niskakangas 2007, s. 5 och 9–10 och Penttilä 2013, s. 336.

¹⁴⁵ Att en aktie förlorar sin karaktär som anläggningstillgång har dock inte längre lika dramatiska konsekvenser för samfundets beskattning. I vissa fall kan samfundet även gynnas av det. Det är beskattningsmässigt förmånligare för bolag att skattepliktiga överlåtelseförluster beskattas som övriga tillgångar på grund av begränsningarna i förlustavdragbarheten.

4.2.4. Skattepliktiga överlåtelser av till anläggningstillgångar ingående aktier

En till anläggningstillgångar ingående aktie som inte uppfyller de förutsättningar som NärSkL 6 b § 2 mom. lägger fram utgör en del av samfundets skattepliktiga inkomst (NärSkL 5 § 1 mom. 1 punkt). I sådana fall är utgifterna för inkomstens förvärvande och bibehållande avdragbara i näringsverksamheten (NärSkL 7 § 1 mom.). Utgifter för anskaffningsutgiften är dock avdragbart med hänsyn till de undantag som NärSkL 6 b § anger (NärSkL 8 § 1 mom. 2 punkt).

Enligt NärSkL 6 b § 4 mom. är:

Förlust som uppkommit vid överlåtelse av andra i anläggningstillgångarna ingående aktier än sådana som får överlåtas skattefritt får avdras endast från sådana skattepliktiga överlåtelsevinster av i anläggningstillgångarna ingående aktier som erhållits under skatteåret och de fem därpå följande åren. Begränsningen gäller dock inte avdrag för förluster som uppkommit vid överlåtelse av aktier i sådana bolag som avses i 2 mom. 2 punkten.

Skattepliktiga till anläggningstillgångar ingående aktiers beskattningsbehandling är asymmetrisk och bryter mot principen om den breda skattebasen. Överlåtelsevinster från ifrågavarande aktieöverlåtelser är skattepliktiga medan avdragsrätten är begränsad. Det är nämligen oerhört sällsynt för samfund att äga till anläggningstillgångar ingående aktier som underskrider 10 procents ägarandelen som krävs för skattefrihet.¹⁴⁶ I beskattningspraxisen har Skatteförvaltningen i regel alltid hänvisat liknande aktieinnehav till någon annan av näringsverksamhetens tillgångsslag eller sen till förvärvskällan för annan verksamhet.¹⁴⁷ Beskattningspraxisen är förståelig, det är synnerligen svårt för ett samfund att argumentera för betydande strategiska, funktionella och administrativa samband om ägandet underskrider 10 procentenheter.

4.3. Finansieringstillgångar

I näringskattelagens 9 § definieras finansieringstillgångar som pengar, fordringar och andra finanseringsmedel. I sin korthet är finansieringstillgångarnas centrala drag deras

¹⁴⁶ Penttilä 2019, s. 142.

¹⁴⁷ Ibid.

likviditet och kortfristiga ägarskapsperiod. Likviditet berör hur kostnadsfritt och lätt tillgångsposterna kan ändras till lagliga betalningsmedel, det vill säga, pengar. Kortfristigt ägarskap hänvisar till tidslängden tillgången har ägts.¹⁴⁸ Även illikvida nyttigheter så som fastigheter och markområden kan tillhöra samfundets finansieringstillgångar. Då måste samfundet vara beredd att uppvisa belägg för valet av tillgångsslag.¹⁴⁹ Det är dock sällsynt att samfund skulle ha behov av att kategorisera deras illikvida tillgångar som finansieringstillgångar. Beskattningsbehandlingen för fastigheter och markområden är nämligen lika oberoende tillgångsslag.¹⁵⁰ Lagförslaget RP 257/2018 rd utvidgade NärSkL 9 § tillämpningsområde.¹⁵¹ Bestämmelsens ordalag förkortades från: finansieringstillgångar äro penningar, bank- och kontofordringar, växelfordringar och andra dylika finansieringsmedel till dess nuvarande form.¹⁵² Avsikten var att bredda tillämpningsområdet för bestämmelsen.¹⁵³

Vanligtvis används finansieringstillgångar för att finansiera bolagets fasta kostnader, ränteutgifter, skatter med mera.¹⁵⁴ Finansieringstillgångar utgörs av de tillgångar som samfundet erhållit i form av intäkter i näringsverksamheten och aktieägarnas kapitalinvesteringar i bolaget.¹⁵⁵ Bland annat aktier kan utgöra en del av bolagets finansieringstillgångar.¹⁵⁶ Enligt RP 257/2018 rd är det möjligt att vissa tillgångsposter som tidigare tillhörde förvärvskällan för annan verksamhet hänförs numera till finansieringstillgångarna.¹⁵⁷ Det förblir dock oklart hurdana sorters tillgångsposter lagstiftaren avser med detta. Bolagets finansieringstillgångars ägarperioder är enligt

¹⁴⁸ Koponen 2013, s 22.

¹⁴⁹ Andersson – Penttilä 2014, s. 343.

¹⁵⁰ Den mest betydande skillnaden kan åskådas i periodiseringen av tillgångsslagets anskaffningsutgift och om överlåtelsevinsten kan kvitteras bort med vissa fastställda förluster som är tillgångsslagsbundna. Till exempel övriga tillgångars aktieöverlåtelseförluster är avdragbara endast med överlåtelsevinster av övriga tillgångar (NärSkL 8 a §).

¹⁵¹ RP 257/2018 rd, s .36.

¹⁵² Ibid., s. 52.

¹⁵³ Ibid. s. 11. Sådana nya finansieringsmodeller och -medel som lagstiftaren syftar på är bland annat kryptovalutor och andra digitala medel så som NFTs (non-fungible tokens).

¹⁵⁴ Ibid., s. 11.

¹⁵⁵ Andersson – Penttilä 2014, s. 342.

¹⁵⁶ RP 257/2018 rd, s. 11.

¹⁵⁷ Ibid., s. 20.

rättspraxis och Skatteförvaltningens beskattningspraxis kortvariga.¹⁵⁸ Övriga tillgångar och de överlåtelser som tidigare beskattades i förvärvskällan för annan verksamhet är i regel tillgångsposter som ägts under längre perioder.

I avvägningen av vilket tillgångsslag blir tillämpligt måste man använda sig av gammal rättspraxis som stöd. Ett vägledande HFD-beslut gällande finansieringstillgångar är HFD 2013:69.

I fallet hade X Ab investerat i placeringsfonder. Enligt bolagets skatteanmälningar hade de under räkenskapsår 1.5.2008-30.4.2009 erhållit 72 679,26 euro i överlåtelseförlust och 25 180,82 euro överlåtelsevinst vid överlåtelse av fondandelarna. Överlåtelseerna hade intäktförts som en del av bolagets finansieringstillgångar. Skatterättelsenämnden hade avkastat bolagets yrkanden om att placeringsfonderna bör anses utgöra en del av dess näringsverksamhet.

Enligt Skatteförvaltningens och förvaltningsdomstolens beslut kunde placeringsfonderna inte anses utgöra en del av finansieringstillgångarna för att ägandet hade varat mellan 1,5 år och 3 år. Ägandet var alltså enligt myndighetens åsikt långvarigt och utgjorde inte kortvariga placeringar av likvida medel. Utöver detta var bolagets näringsbransch jordbyggnad. För att fondandelarna skulle ha tillhört bolagets näringsverksamhet (rörelse och yrkesutövning) borde den ha behövt idka mera aktiv värdepappershandel. Även om bolaget i fråga hade anmält värdepappershandel som en sidonäringsbransch borde placeringsverksamheten varit mera omfattande och aktivt för att kunna anses vara näringsverksamhet.

Enligt bolagets utredning hade de sålt fondandelarna för att ta höjd för finanskrisens lågkonjunktur. Därför hade bolaget i beskattningen anmält överlåtelseerna som anläggningstillgångar. Tillgångarna saknade dock en funktionell anknytning till bolagets näringsbransch. Frågan som ställdes framför HFD var om placeringarna ska tolkas som finansieringstillgångar eller som en del av bolagets förvärvskälla för annan verksamhet. Skatteförvaltningen hävdade att tillgångarna utgjorde en del av förvärvskällan för annan verksamhet.

Enligt HFD är finansieringstillgångar tillgångar som i huvudsak förvärvats i näringsverksamheten och som tillfälligt placerats i fondandelar eller andra värdepapper. Faktumet att bolaget hade deklarerat sina fondandelar som anläggningstillgångar och i bokföringen behandlat dem som bestående aktiva indikerar att fondandelarna inte skulle vara finansieringstillgångar.

¹⁵⁸ RP 92/2004 rd, s. 36. Se även HFD 2013:69.

HFD betonar dock att även om tillgångarna ägts längre än ett år har de placerade tillgångarna onekligen förvärvat i näringsverksamheten och även om de placerade andelarna är betydande i förhållande till bolagets utgifter är de inte oproportionerliga. Bolaget har även bevisat att investeringarna har använts till att betala utgifter och förluster under räkenskapsperioderna 1.5.2009-30.4.2010. På grund av dessa orsaker borde fondandelarna anses som en del av bolagets finansieringstillgångar.

HFD upphävde de tidigare besluten och återförvisade fallet till Skatteförvaltningen.¹⁵⁹

HFD 2013:69 innehöll mycket branschspecifikt och fallspecifikt fakta som styrde utgången. Det går dock att skönja tre allmänna kriterier för när placeringar som ägts i över ett år kan anses som finansieringstillgångar:

1. tillgångarna som placeras ska vara erhållna i näringsverksamheten;
2. placeringens storlek ska stå i proportion med samfundets omsättning och skulder;
3. de placerade tillgångarna ska bevisligen ha använts för att kvittera näringsverksamhetens förluster och finansiera kommande investeringar.¹⁶⁰

Genom att följa dessa tre punkter kom HFD till den slutsatsen att placeringsfonderna tillhörde bolagets finansieringstillgångar.

HFD 2013:69 är viktigt för att den utvidgade Skatteförvaltningens tidigare beskattningspraxis. Som konstaterats ovan så är finansieringstillgångars centrala drag deras likviditet och kortfristighet. I tidigare beskattningspraxis hade Skatteförvaltningen enbart godkänt ägarförhållanden som varade upp till ett år som finansieringstillgångar.¹⁶¹ Tillgångsslagets levnadstid ansågs vara kopplat med bolagets räkenskapsår, som vanligen är ett år. Skatteförvaltningens tolkning är även förståelig i ljuset av RP 92/2004 rd var lagstiftaren själv tolkar finansieringstillgångar som tillgångar vars ägarperiod är kortfristiga.¹⁶² Andersson och Penttilä framhåller att om penningmedel som erhållits i

¹⁵⁹ HFD 2013:69.

¹⁶⁰ Ibid., se även Ojala 2021.

¹⁶¹ Ojala 2021.

¹⁶² RP 92/2004 rd, s. 36.

näringsverksamheten placeras tillfälligt i aktier eller andra värdepapper ska tillgångarna anses tillhöra bolagets finansieringstillgångar.¹⁶³ Tröskeln för överförandet av tillgångarna till förvärvskällan för annan verksamhet ska vara hög. För lättvindig överföringspraxis skulle betyda ökad rättsosäkerhet och större skatterisker för bolag.

Det bör påpekas att tillgångarna i HFD 2013:69 var fondandelar. Avhandlingens primära syfte är att undersöka näringskattelagens bestämmelser vid överlåtelser av aktier. Beskattningsförfarandet av olika värdepappersformer varierar till en viss del och kan inverka det skattemässiga slutresultatet.¹⁶⁴ Det är dock svårt att föreställa sig en annorlunda tolkning gällande tillgångsslaget oberoende placeringens värdepappersform.¹⁶⁵ Finansieringstillgångar så som andra näringsverksamhetens tillgångar definieras via deras funktion. Funktionen med en penningssumma som placerats i fondandelar är antingen att vid ett senare tillfälle likvideras för att finansiera bolagets verksamhet eller öka i värdet under en längre tidsperiod. I det förstnämnda fallet utgör fondandelen en finansieringstillgång så som HFD 2013:69 fastställt. I det andra scenariot blir det en svårare gränsdragning mellan vilket tillgångsslag borde tillämpas. Det är fullt möjligt att placeringen borde tillhöra bolagets övriga tillgångar. En aktieplacering som görs på samma grunder som fondplaceringen bör logiskt följa samma mönster antaget att funktionen är den samma.

Även om slopandet av indelningen i förvärvskällor förbättrar skattelaget för vissa samfund så har det inte löst alla problem som existerar. Ur bolagets perspektiv var problemet i HFD 2013:69 inte tillgångsslaget per se utan problemet var det att förlustutjämnningen var bundet till förvärvskällan. Denna bundenhet återstår än idag.¹⁶⁶

¹⁶³ Andersson – Penttilä 2014, s. 343.

¹⁶⁴ Bland annat frågan om skattepliktighet är väldigt annorlunda beroende på värdepappersform.

¹⁶⁵ Ojala 2021.

¹⁶⁶ I HFD 2013:69 hade bolaget under räkenskapsperioden 1.5.2008-30.4.2009 en omsättning på 2 209 233,14 euro och näringsverksamhetens resultat var 151 147,41 euro. Om överlåtelseförlusten från fondandelarna behandlas i förvärvskällan för annan verksamhet skulle bolaget hamna betala samfundsskatt på 151 147,41 euros resultat (30 229,48 euro med nuvarande 20 procents skattesats). Samtidigt skulle en överlåtelseförlust på 47 498,44 euro (72 679,26 – 25 180,82) fastställas i förvärvskällan för annan verksamhet. I och med att fondandelarna tillhörde bolagets finansieringstillgångar minskar näringsverksamhetens resultat med ifrågakvarande summa till 103 648,93 euro. Samfundsskattebeloppet minskar till 20 729,79 euro. Det är alltså fråga om en relativt betydande minskning av skattebördan. Om överlåtelseförlusten inte skulle vara förvärvskällabunden skulle skattebördan i det stora hela ha varit den samma oberoende förvärvskälla.

HFD 2013:69 berör även ett annat intressant aspekt som berör alla tillgångsslag, nämligen begreppet kortfristighet. Om man blickar tillbaka till RP 172/1967 och den ursprungliga näringskattelagen kan man konstatera att finansieringstillgångars kortfristighet inte var något som lagstiftaren ansåg viktigt. Detta kan bevisas med ursprungliga näringskattelagen 6 § 1 mom. gällande skattefria överlåtelser av fastigheter och värdepapper som inte tillhörde omsättnings- eller investeringstillgångar. Det kan dock hända att i beskattningspraxisen betydde bestämmelsen att dessa fastigheter och värdepapper ansågs i regel som anläggningstillgångar och inte som finansieringstillgångar. Å sin sida, i RP 92/2004 rd motiveras finansieringstillgångars skattepliktighet med deras kortfristiga natur.¹⁶⁷ Gränsen till kortfristighet ansågs vara ett år. I och med HFD 2013:69 kan dock vissa ägarskapsperioder som överskrider ett års gränsen anses vara finansieringstillgångar. Sedan 2004 anses även ett år ett långvarigt aktieinnehav för anläggningstillgångars del. Det ser ut som om begreppen kortfristighet och långfristighet är väldigt fallspecifika och kräver en helhetsbedömning av situationen. Med detta i åtanke kan man fråga sig vilken rättslig nytta eller värde begreppet ger. Snarare än att använda sig av en temporal avgränsning borde man i avvägningen av tillgångsslag fokusera på tillgångens funktion. Om en tillgång uppfyller de tre kriterierna som HFD 2013:69 lägger fram ska tillgången behandlas som en finansieringstillgång, oberoende ägarskapsperiod. Detta kan naturligtvis leda till att tillämpningsområdet för finansieringstillgångar blir betydligt bredare samtidigt som övriga tillgångars tillämpningsområde snävas till, men konsekvenserna för detta är svårt att se som negativa om man använder sig av principen om den breda skattebasen som grund.

I och med införandet av övriga tillgångar i näringskattelagen kan liknande fall som HFD 2013:69 bli åter aktuella. Samfund har säkerligen aktier som de ägt 1-3 år och gärna ompaketerar som finansieringstillgångar för att undgå NärSkL 8 a § begränsningar gällande förlustavdragbarheten av till övriga tillgångar ingående aktier.

¹⁶⁷ RP 92/2004 rd, s. 36.

4.4. Omsättningstillgångar och investeringstillgångar

4.4.1. Omsättningstillgångar

Omsättningstillgångar är handelsvaror, råämnen, halvfabrikat och övriga nyttigheter, vilka i näringsverksamheten är avsedda för överlåtelse så som sådana. Omsättningstillgångar är också bränslen och smörjämnen samt övriga nyttigheter, vilka i näringsverksamheten är avsedda för förbrukning.

Omsättningstillgångar delas in i två kategorier. Den första kategorin är handelsvaror som är avsedda för överlåtelse och den andra är nyttigheter behövs i näringsverksamheten.¹⁶⁸ Sedvanliga handelsvaror ägnade för överlåtelser är butiksvaror och råämnen. Värdepapper som en värdepappershandlare överlåter faller också in i denna kategori.¹⁶⁹

Till omsättningstillgångar ingående aktier har sedvanligt utvärderats ur NärSkL 1 § 1 mom. synvinkel.¹⁷⁰ Före 2020 måste ett bolag idka aktiv värdepappershandel för att verksamheten skulle beskattas i näringsverksamhetens förvärvskälla.¹⁷¹ Andersson hävdar att det ska finnas en stark presumtion för att näringsverksamhetens förvärvskälla ska tillämpas om ett bolag idkar näringsverksamhet och i sidan av den egentliga verksamheten är värdepappershandel en sidoverksamhet i bolagsstadgorna.¹⁷² Detta är en så kallad formalistisk presumtion. Presumtionen kan endast brytas om värdepappershandeln är väldigt inaktivt, litet och om dess huvudsakliga syfte är att täcka förluster i näringsverksamheten.¹⁷³ Dessa är de så kallade materialistiska kraven.

HFD 2003 T 941 är ett exempel var bolaget uppfyllde formalistiska presumtionen men inte de materiella kraven.¹⁷⁴ I HFD 2003 T 941 idkade bolaget värdepappershandel som en sidoverksamhet (värdepappershandel var inskrivet som ett av verksamhetsområden)

¹⁶⁸ Andersson 2008, s. 31.

¹⁶⁹ Koponen 2013, s. 23.

¹⁷⁰ Andersson – Penttilä 2014, s. 345.

¹⁷¹ Ibid., s. 29.

¹⁷² Ibid., s. 31.

¹⁷³ Ibid., s. 31.

¹⁷⁴ Ibid., s. 31.

men inte de materiella kraven på aktivitet. Bolaget hade gjort endast enstaka investeringsbeslut som var finansierade med delägarlån.

I fortsättningen kommer det vara intressant huruvida HFD tar ställning till de materiella kraven för värdepappershandel. Den formalistiska presumtionen och materiella kraven återstår men numera är avvägningen mellan olika tillgångsslag inte förvärvskällor. NärSkL 8 a § begränsning av till övriga tillgångar ingående aktiers förluster gör det fördelaktigare för bolag att paketera deras aktieinnehav som omsättningstillgångar. Med tanke på den starka presumtionen som Andersson argumenterar för så kan det hända att bolag gynnas av om de även anmäler värdepappershandel som en sidonäringsbransch.

4.4.2. Investeringstillgångar

Enligt NärSkL 11 § är investeringstillgångar till penningrättningarna samt försäkrings- och pensionsanstalterna tillhörande värdepapper, fastigheter och annan sådan egendom undantaget fordringar som anskaffats för investering av medel eller tryggande av investeringar.

Tillgångsslagets tillämpningsområde är väldigt snävt. Till skillnad från de andra tillgångsslagen har lagstiftaren uttryckligen uteslutit övriga samfund som inte är penninginrättningar eller försäkrings- och pensionsanstalter från tillgångsslagets tillämpningsområde.

Investeringstillgångar har utöver uteslutandet av ”vanliga” samfund” ett annat särdrag. Fordringar kan nämligen uttryckligen inte tillhöra investeringstillgångarna. Denna uteslutning utgör en avvikelse i den allmänna principen som finns i tillgångsslagsindelningen vilket är att tillgångens anskaffnings- och användningssyfte bör utgöra tillgångsslaget.¹⁷⁵ Investeringstillgångarna avviker alltså från det sedvanliga funktion före form tankesättet.

Gällande överlåtelser av värdepapper så kan de utgöra en del av penninginrättningars investeringstillgångar. Lagändringarna från 2020 lär inte ändra på rättsläget. NärSkL 11 § investeringstillgångar och 12 a § övriga tillgångar har uteslutande verkan på varandra. En penninginrättning som kan ha investeringstillgångar kan inte ha övriga tillgångar. Utöver detta, så har man i rättspraxis tolkat förvärvskällaindelningen på ett sådant sätt

¹⁷⁵ Andersson – Penttilä 2014, s. 349.

att det inte är i praktiken möjligt för penninginrättningar ha inkomster i förvärvskällan för annan verksamhet. När RP 257/2018 rd huvudsakliga syfte är att slopa indelningen i förvärvskällor och ersätta den med tillgångsslaget övriga tillgångar är det endast naturligt att lagändringarna inte ska ha någon inverkan på penninginrättningarnas rättsläge gällande tillgångsslagsindelningen.¹⁷⁶

5.5. Övriga tillgångar

Enligt NärSkL 12 a § är övriga tillgångar medel som hör till i 1 § 2 mom. avsedda samfunds verksamhet och som inte ska hänföras till näringsverksamhetens finansierings-, omsättnings-, investerings- eller anläggningstillgångar.¹⁷⁷

Före slopandet av indelningen i förvärvskällor för vissa samfund beskattades dessa tillgångsposter vanligtvis i förvärvskällan för annan verksamhet.

Bakgrunden med tillgångsslaget är Sipiläs regeringsprogram. Regeringen hade som avsikt att slopa förlusters förvärvskällabundenhet.¹⁷⁸ Regeringsprogrammet innehåller ändamålet att ”[r]ätten att göra avdrag för förluster ändras så att förluster från en förvärvskälla i aktiebolag kan dras av från inkomsterna från andra förvärvskällor.”¹⁷⁹ Lagändringen uppskattades medföra en minskning av skatteintäkter på 10 000 000 euro.¹⁸⁰ Under budgetförhandlingar ändrades ändamålet och i stället för slopandet av förlusters förvärvskällabundenhet påbörjade regeringen arbetet för att slopa indelningen i förvärvskällor för vissa samfund.

NärSkL 12 a § ansågs vara ett nödvändigt tillägg för att lagstiftaren ville minimera risken av ett utvidgande av NärSkL 12 § och 6 b § tillämpningsområden. RP 257/2018 rd framhöll att utan ett nytt tillgångsslag kunde de aktieöverlåtelser som beskattades enligt inkomstskattelagens överlåtelsebestämmelser möjligen kunna överlåtas skattefritt

¹⁷⁶ RP 257/2018 rd, s. 37.

¹⁷⁷ Intressant nog nämner NärSkL 12 a § investeringstillgångar även om det inte borde vara möjligt för bolag att ha både övriga tillgångar och investeringstillgångar

¹⁷⁸ RP 257/2018 rd, s. 32–33.

¹⁷⁹ Lösningarnas Finland 2015 bilaga 1 s. 3.

¹⁸⁰ Ibid.

i fortsättningen.¹⁸¹ Åtminstone i teorin är det möjligt att argumentera för att majoriteten av ett samfunds övriga tillgångar blir till anläggningstillgångar.¹⁸² Denna teoretiska möjlighet är speciellt synlig när man överskådar tillgångsslagsindelningen i sin helhet. Till vilket annat tillgångsslag borde ett långfristigt aktieinnehav tillhöra om inte anläggningstillgångarna? Naturligtvis kunde dessa tillgångar möjligtvis anses vara finansieringstillgångar, då skulle dock finansieringstillgångars kortfristiga natur skrotas för evigt. Lösningen ansågs vara att införa ett nytt tillgångsslag till näringskattelagen. Även andra har kommit till likande slutsatser.¹⁸³

NärSkL 12 a § var alltså nödvändig för att även i fortsättningen upprätthålla skillnaden mellan tillgångar som ett bolag använder i dess egentliga näringsverksamhet och tillgångar som ett bolag äger och förbrukar för andra orsaker. Tillgångar som skaffas för andra orsaker kan vidare delas in i två kategorier: 1) tillgångar som skaffas för inkomstens förvärvande eller bibehållande men tillgångspostens anskaffnings- och användningssyfte tillhör inte bolagets näringsverksamhet och 2) tillgångar som skaffats för andra orsaker än förvärvandet av inkomst. Både tillgångsposter hör till bolagets övriga tillgångsslag. Lagstiftaren har velat upprätthålla en differentiering mellan ekonomiskt lönsamma investeringsval och ekonomiskt olönsamma investeringsval vars främsta anskaffningsorsak är annat än inkomstförvärvande, dessa tillgångsposter är bland annat skaffade för aktieägarens privata bruk.¹⁸⁴

Denna interna indelning inom övriga tillgångar kan skönjas bland annat i NärSkL 42 a § gällande periodiseringen av till övriga tillgångar ingående tillgångars anskaffningsutgifter och i NärSkL 7 § 1 och 2 mom. gällande avdragbarheten av tillgångens anskaffningsutgift. Dessa behandlas närmare i kapitel 8.

Lagändringen har en relativt stor teoretisk inverkan på samfundsbeskattningen. Den reella effekten varierar dock beroende på om bolaget överhuvudtaget har tillgångsposter som tillhör övriga tillgångar eller inte. Även värdet på egendomen inverkar hur lagändringen kommer att påverka det specifika fallet. Förluster som uppkommit vid

¹⁸¹ RP 257/2018 rd, s. 23.

¹⁸² Penttilä 2019, s. 137.

¹⁸³ RP 257/2018 rd, s. 19–21 och Finansministeriets arbetsgrupp 12/2002, s 137 – 138.

¹⁸⁴ Pekka Nykänen 2020.

överlåtelse av övriga tillgångar är numera avdragbara i bolagets näringsverksamhet för att de är under samma förvärvskälla (NärSkL 8 § 1 mom. 1 punkt). Likaså kan bolag göra nedskrivningar på tillgångsposter som tillhör övriga tillgångar (NärSkL 17 § 1 mom. 2 punkt). Det är inte möjligt att i samma stil göra nedskrivningar i inkomstskattelagen.¹⁸⁵ Nedskrivningar har en inverkan på näringsverksamhetens resultat och som följd på beskattningsbara resultatet.

Enligt RP 257/2018 rd kan tillgångar som överförs till näringsverksamhetens förvärvskälla passa bättre in i något annat tillgångsslag. Då ska tillgången anses tillhöra det lämpligaste tillgångsslaget.¹⁸⁶ Lagrummet för tillgångsslagsöverföringar är NärSkL 51 §.

RP 257/2018 rd skönjer olika situationer var en nytta hänförs till bolagets övriga tillgångar. Den första situationen är nyttigheter som inte används i samfundets verksamhet för att förvärva inkomster. Dessa är nyttigheter som delägare använder i privat bruk utan vederlag.¹⁸⁷ Fastigheter som innehas i investeringssyfte ska även tillhöra övriga tillgångar. I rättspraxis har det fastställts att hyresverksamhet inte utgör näringsverksamhet. För att upprätthålla den tidigare rättspraxisens värde ska hyresverksamhet och fastighetsägande därför hänföras till NärSkL 12 a § övriga tillgångar.¹⁸⁸ Skogsfastigheter och försäljning av virke ska hänföras till övriga tillgångar.¹⁸⁹ Aktieinnehav tillhör bolagets övriga tillgångar om de inte relaterar till näringsverksamheten i form av anläggnings-, omsättnings- eller finansieringstillgångar. Likaså med bolagsandelar i personbolag.¹⁹⁰

¹⁸⁵ Nuotio 2023, s. 268–278.

¹⁸⁶ RP 257/2018 rd, s. 23.

¹⁸⁷ Ibid., s. 23. Exempel på sådana nyttigheter är sommarstugor, fordon och lägenheter.

¹⁸⁸ Ibid., s. 24. Före 2020 utgjorde alltså hyresintäkter en del av bolagets förvärvskälla för annan verksamhet.

¹⁸⁹ Ibid., s. 24.

¹⁹⁰ Ibid., s. 24.

6. De nya lagbestämmelserna och deras inverkan

6.1. Allmänt

I följande kapitel diskuteras närmare de nya lagbestämmelserna som införts i näringskattelagen. Kapitlet börjar med att kort presentera NärSkL 12 § varefter avdragbarheten av anskaffningsutgifter och förluster (NärSkL 7 och 8 §) presenteras. Anskaffningsutgiftens periodisering och avdragbarheten av vissa överlåtelseförluster diskuteras i delarna 6.4. och 6.5.

6.2. Övriga tillgångar

Enligt NärSkL 12 a § är övriga tillgångar medel som inte hänförs till näringsverksamhetens andra tillgångsslag. Bestämmelsen ska tolkas med hjälp av en uteslutningsmetod.¹⁹¹ En övrig tillgång kan bland annat vara en fastighet som har skaffats i investeringssyfte och är uthyrd till en utomstående person. Det kan också handla om holdingbolags passiva aktieinnehav eller nyttigheter som tjänar delägarers privata bruk.¹⁹² Även andra bolag än holdingbolags passiva aktieinnehav kan utgöra en övrig tillgång. Sådana aktier saknar de allmänna karaktärsdragen av till näringsverksamheten ingående aktier. Övriga tillgångar uppfyller alltså inte ”de lagstadgade villkoren för näringsförvärvskällans övriga tillgångsslag.”¹⁹³

Enligt RP 257/2018 rd har införandet av NärSkL 12 a § inga konsekvenser för beskattningen av övriga samfund utöver bolag.¹⁹⁴ Konstaterandet att lagändringarna inte medför konsekvenser för dessa samfund är dock en aning missvisande. Det är nämligen så att den komparativa fördelen mellan olika verksamhets- och bolagsformer och samfund ökar.¹⁹⁵ RP 257/2018 rd öppnar upp för möjligheten att vissa tillgångar som

¹⁹¹ RP 257/2018 rd, s. 36.

¹⁹² Ibid., s. 37.

¹⁹³ Ibid., s. 36.

¹⁹⁴ Ibid., s. 25.

¹⁹⁵ Beskattningsförfarandet för vissa samfund och verksamhetsformer (allmännyttiga samfund, offentliga samfund, utländska dödsbon och firmaföretagare med mera) ändras inte medan beskattningsförfarandet för aktiebolag förbättras i och med slopandet av en förvärvskälla. Gapet mellan nyttan av de olika verksamhetsformerna växer när aktiebolag undviker potentiella öknings i skattebördan som kan uppstå i och med förvärvskällabundenheten och indelningen i förvärvskällor.

tidigare beskattades i förvärvskällan för annan verksamhet och nu förs över till näringsverksamhetens förvärvskälla bör överföras till något annat tillgångsslag än övriga tillgångar.

6.3. Avdragbarheten av anskaffningsutgiften och förluster

Enligt NärSkL 7 § 1 mom. är utgifter avdragbara inom näringsverksamheten om de härrör från inkomstens förvärvande eller bibehållande. NärSkL 7 § 2 mom. begränsar avdragsrätten för de tillgångar som inte används för inkomstens förvärvande eller bibehållande och som hör till NärSkL 12 a § övriga tillgångar. Dessa tillgångsposter är avdragbara enligt vad som anges i NärSkL 42 a § 2 mom.

NärSkL 8 § 1 mom. 1 punkt förtydligar NärSkL 7 § innehåll. Enligt bestämmelsen avses med begreppet utgift bland annat anskaffningsutgifter av övriga tillgångar med vissa undantag som anges i NärSkL 8 a § och 42 a §. I enlighet med NärSkL 14 § 1 mom. omfattas anskaffningsutgiften av anskaffningens direkta utgifter och ränteutgifter.

Lagändringarna medför relativt märkbara konsekvenser för samfundsbeskattningen. I och med sloandet av indelningen i förvärvskällor kan samfund nu kvittera näringsverksamhetens förluster med överlåtelsevinster från samfundets övriga tillgångar och vice versa. Före 2020 var övriga tillgångars överlåtelseförluster underställt inkomstskattelagens bestämmelser om överlåtelser. ISkL 50 § 1 mom. stadgar att överlåtelseförluster kan dras av endast från överlåtelsevinster under skatteåret och fem därpå följande skatteåren som härstammar från förvärvskällan för annan verksamhet. I och med lagändringen kan samfund numera utnyttja uppburna förluster från överlåtelser av övriga tillgångar i näringsverksamheten och avdragsrätten för förlusterna varar i regel i tio år i stället för fem. På motsvarande sätt kan samfund dra av fastställda förluster i näringsverksamheten från överlåtelsevinster av övriga tillgångar.

Avdragsrätten för förluster som uppkommer vid överlåtelser av till övriga tillgångar ingående aktier har ändå begränsats (NärSkL 8 a §). Likaså begränsar NärSkL 7 § 2 mom. avdragsrätten för tillgångar som används i privat bruk. I praktiken betyder NärSkL 7 § 2 mom. begränsning det att överlåtelsevinsten av tillgångar som är i privat

bruk utgör skattepliktig inkomst men förlusten är inte en avdragbar utgift.¹⁹⁶ Bortsett från dessa två kategorier följer övriga tillgångars avdragbarhet och skattepliktighet i mångt och mycket den allmänna principen om den breda skattebasen och symmetrin.

Lagändringarna medför en betydande utvidgning av rätten att göra nedskrivningar av fordringar som hör till övriga tillgångar.¹⁹⁷ Näringskattelagens 17 § 1 mom. 2 punkt tillåter fordringar som tillhör övriga tillgångarna att dras av när värdenedgångens slutgiltighet har fastställts. Inkomstskattelagen saknar uttryckliga bestämmelser om värdenegång vilket betyder att rättsläget för dessa fordringar blir säkrare i och med lagändringen.¹⁹⁸ Lagstiftaren har begränsat nedskrivningsrätten av fordringar som getts i något annat syfte än inkomstens förvärvande (NärSkL 16 § 1 mom. 10 p.). Begränsningen följer ur NärSkL 7 § 2 mom. tanke om att privata utgifter inte ska kunna utnyttjas i bolagets beskattning.

Det går att konstatera att tack vare lagändringarna är tillgångsposter som tidigare hänförs till förvärvskällan för annan verksamhet numera en del av näringsverksamhetens förvärvskälla. Som en del av näringsverksamhetens förvärvskälla följer de den allmänna principen om den breda skattebasen där överlåtelsevinsten utgör skattepliktig inkomst och utgifterna för förvärvandet av inkomst avdragbara utgifter i sin helhet. Till den mån handlar det alltså om en lyckad lagändring. Beskattningsförfarandet vid överlåtelser av övriga tillgångar är allmänt taget identisk med de andra tillgångsslagen.

6.4. Periodisering av anskaffningsutgiften av övriga tillgångar.

NärSkL 42 a § berör periodiseringen av utgifter och intäktsföring av överlåtelsevinster. Enligt 42 a § 1 mom. periodiseras de övriga tillgångar som används för inkomstens förvärvande på samma sätt som anläggningstillgångar. Utgiftens periodiseringsmetod

¹⁹⁶ RP 257/2018 rd, s. 35. Bestämmelsen ska alltså ses som en metod för att hindra bolag och aktieägare från att så kallat ”socialisera förlusterna och privatisera vinsterna.” Utan bestämmelsen kan bolag skaffa egendom som inte är till nytta för bolagets verksamhet och ändå erhålla en avdragbar överlåtelseförlust. I sådana fall skulle det beskattningsbara resultatet minska (dvs. samhällsnyttan minskar). Tidigare behövdes inte en sådan bestämmelse för att det privata egendomen beskattades i förvärvskällan för annan verksamhet.

¹⁹⁷ Nuotio 2023, s. 268–278.

¹⁹⁸ VH/234/00.01.00/2023

och avskrivningens storlek varierar beroende på tillgångsposten. NärSkL 30-33, 33 a och 34-41 § lägger fram närmare hur olika sorters tillgångsposter som tillhör anläggningstillgångar och nu även övriga tillgångar ska periodiseras. Tillgångsposter som inte är underkastade förlitning beaktas som intäkt, eller så avskrivs den avdragbara delen, under det skatteår vilket tillgångarna överlåtits, förstörts, skadats eller gått slutgiltigt förlorade (NärSkL 42 a § 1 mom.). Tillgångsposter som inte är underkastade förlitning är bland annat värdepapper och markområden. Regeln innehåller ett undantag; avdragbarheten för vissa till övriga tillgångar ingående aktier har begränsats i NärSkL 8 a §.

De två betydande övriga tillgångskategorierna som bolag äger är fastigheter och andra värdepapper. Vanligtvis har fastigheter byggnader och andra konstruktioner på området. Anskaffningsutgiften för byggnader och konstruktioner dras av i enlighet med NärSkL 34 §. Värdepapper i sin tur intäktförs eller förlusten dras av under överlåtelseåret.

Liksom med fordringar har rättsläget för nedskrivningar av fastigheter förbättrats. Bortsett från aktier saknar inkomstskattelagens bestämmelser möjligheten att nedskryva tillgångsposter som inte är underkastade förlitning. Likaså innehåller inkomstskattelagen inte periodiseringsmöjligheter för byggnader och andra tillgångar som är underkastade förlitning.

Enligt 42 a § 2 moment är anskaffningsutgiften av tillgångar som inte används för inkomstens förvärvande avdragbar endast under skatteåret då tillgången överlåtits och avdraget är högst ett belopp som motsvarar det skattepliktiga överlåtelsepriset. NärSkL 42 a § 2 momentet har som avsikt alltså att hindra bolag från att dra av förluster som uppkommer vid överlåtelse av tillgångar som varit i delägarnas privata bruk.¹⁹⁹ Bestämmelsen tillämpas till exempel på bilar eller fastigheter som samfundet äger men som används av delägaren utan vederlag.²⁰⁰

Orsaken för bestämmelsen är att när samfund hade förvärvskällan för annan verksamhet beskattades dessa tillgångsposter i ifrågavarande förvärvskälla.²⁰¹ Tillgångarna är ju

¹⁹⁹ RP 257/2018 rd, s. 38.

²⁰⁰ Ibid.

²⁰¹ Även inkomstskattelagen innehåller begränsningar i hur dessa tillgångsposter kan dras av vid överlåtelser.

uppenbarligen inte skaffade för inkomstens förvärvande (NärSkL 7 § 1 mom.) och utgör inte en del av bolagets egentliga näringsverksamhet (NärSkL 1 § 1 mom.). När indelningen till förvärvskällor slopades ansågs det nödvändigt att upprätthålla en avgränsning mellan dessa privata tillgångar och andra tillgångar.²⁰²

Bestämmelsens exakta inverkningsområde återstår att se. NärSkL 42 a § 2 mom. begräsning väcker till exempel frågan om vad är beskattningsförfarandet av en fastighet som varit i privat bruk utan vederlag, men som bolaget vid ett senare skede har uppbär vederlag för. Är det så avskrivningar kan då göras av fastigheten i enlighet med NärSkL 42 a § 1 mom. och kan en möjlig överlåtelseförlust dras av i beskattningen? Finns det någon sorts övergångsperiod som krävs för detta, till exempel vederlagsbelagd användning under ett helt räkenskapsår?

Utöver fastigheter är golfaktier en annan kuriositet som utgör ett grännsfall mellan NärSkL 42 a § 1 och 2 mom. Skatteförvaltningens detaljerade skatteanvisningar för vinster och förluster från överlåtelse av egendom i en naturlig persons inkomstbeskattning kan användas här som stöd.²⁰³ Huvudregeln är att överlåtelseförluster från överlåtelser av golfaktier som skaffats för hobbyverksamhet inte är avdragbara i beskattningen (ISkL 50 § 2 mom.). Likaledes samma tolkning kan användas som huvudregel i samfundsbeskattningen. Det är dock möjligt att golfaktierna ska hänvisas till samfundets anläggningstillgångar. Till exempel om golfaktier ägs i form av personalförmån för arbetstagare.²⁰⁴ Man kan även föreställa sig att golfaktier används i representationssyfte. Bolaget kan organisera tillställningar, företagsmöten med mera vid golfbanorna. Det kan hända att beroende på samfundets argumentation kan överlåtelser av golfaktier antingen falla under NärSkL 42 a § 2 mom. begräsningar eller de kan beskattas som antingen anläggningstillgångar eller övriga tillgångar som faller under NärSkL 42 a § 1 mom. Det förblir obesvarat om en bolagsdelägare kan igen kringgå NärSkL 42 a § 2 mom. begräsning genom att betala vederlag för utnyttjandet av aktierna innan bolaget överlåter dem.

²⁰² Pekka Nykänen 2020.

²⁰³ VH/330/00.01.00/2019.

²⁰⁴ VH/6863/00.01.00/2022, del 3.6.4. Detta kräver dock att förmånen faktiskt gäller alla eller majoriteten av arbetstagarna i bolaget.

Som det går att skönja ur NärSkL 42 a § 2 mom. så samtidigt som NärSkL 7 och 8 § har utvidgat avdragbarheten av övriga tillgångar har lagstiftaren begränsat avdragbarheten och periodiseringsmöjligheten för vissa tillgångsposter. NärSkL 42 a § 2 mom. och regeringspropositionen visar att lagstiftaren har främst velat hindra situationer var påtagligt icke näringsverksamhetsrelaterade tillgångar dras av i samfundets beskattning.²⁰⁵ Penttilä anser att NärSkL 42 a § 2 mom. funktion är att fungera som ett tilläggsstraff. Delägare och närstående som utnyttjar samfundets tillgångar utan vederlag måste oberoende NärSkL 42 a § 2 mom. existens betala skatt på tillgången enligt lagen om beskattningsförfarandets 1558/1995 29 § om förtäckt dividend eller så blir aktieägarna tvungna att betala skatt i form av naturaförmåner.²⁰⁶

6.5. Avdragbarheten av överlåtelseförluster av vissa övriga tillgångar.

Lagstiftaren har begränsat avdragbarheten av förluster som uppkommit vid aktieöverlåtelser i övriga tillgångar. Enligt NärSkL 8 a § är:

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.

Fastighets- och aktiebostadsbolag har uteslutits ur undantaget för att behålla en liknande beskattningsförfarande mellan till anläggningstillgångar ingående aktier och till övriga tillgångar ingående aktier.²⁰⁷ Enligt NärSkL 6 b § 2 mom. 2 punkt kan fastighets- och aktiebostadsbolag inte överlåtas skattefritt. NärSkL 6 b § 4 mom. begränsning gällande förlustavdrag av till anläggningstillgångar ingående aktier gäller inte heller fastighets- och aktiebostadsbolagsaktier. För att aktierna är fullt avdragbara som anläggningstillgångar ska de också vara det när de beskattas som övriga tillgångar.²⁰⁸

NärSkL 8 a § står i strid med de andra lagändringarna. De nya bestämmelserna kring övriga tillgångar utgör en del av den breda skattebasen som är grunden till den finska

²⁰⁵ RP 257/2018 rd, s. 38.

²⁰⁶ Penttilä 2019, s. 139.

²⁰⁷ RP 257/2018 rd, s. 36.

²⁰⁸ Ibid.

samfundsbeskattningen. NärSkL 8 a § bryter mot principen genom att införa en asymmetrisk beskattningsbehandling för till övriga tillgångar ingående aktier.²⁰⁹ Likaledes, NärSkL 42 a § 2 mom. är en avvikelse från samfundsbeskattningens allmänna principer. Resonemangen kring NärSkL 42 a § 2 mom. är dock lättare att förstå. Det är uppenbart oändamålsenligt att möjliggöra i beskattningen en dynamik var företagsägare kan till viss mån socialisera förlusterna och privatisera vinsterna för nyttigheter som är i privat bruk. Som dock redan konstaterats är NärSkL 42 a § 2 mom. primära syfte att fungera som ett tilläggsstraff och -hot för situationer var bestämmelserna kring förtäckt dividend aktualiseras eller var dess tillämpning faller i den gråa zonen. Det kan hända att ett effektivare sätt att stävja delägarnas privat användning av samfundets tillgångar är genom att skärpa BFL 29 § tillämpning och tillämpningsområde. NärSkL 8 a § handlar dock inte om detta. I stället har lagstiftaren ansett bestämmelsen som nödvändig för att inskränka bolagens så kallade tillgångsslagsshopping mellan övriga tillgångar och anläggningstillgångar. I följande kapitel behandlas resonemangen och kritiken kring näringskattelagens 8 a § och 42 a § mera djupgående.

6.6. Detaljmotiveringarna för NärSkL 8 a §

6.6.1. Detaljmotiveringarna för NärSkL 8 a §

Näringskattelagen 8 a § begränsar avdragsrätten för förluster som uppkommit vid överlåtelser av i övriga tillgångar ingående aktier i andra bolag än sådana som avses i 6 b § 2 mom. 2 punkt samt bolagsandelar i öppna bolag och kommanditbolag.

RP 257/2018 rd framför tre huvudsakliga motiveringar för 8 a § begränsningar. För det första anser lagstiftaren att begränsningen behövs för att ”förhindra ogrundade fördelar till exempel i en situation där delägarna gör personliga investeringar i bolaget.”²¹⁰ Andra motiveringen är att ”[m]öjligheten till omfattande utnyttjande av koncernbidrag tillsammans med obegränsad avdragbarhet (...) gör det möjligt att utnyttja överlåtelseförluster mellan olika bolag på ett sätt som inte motsvarar koncernbidragets

²⁰⁹ Penttilä 2019, s 140 och Ossa 2018, s. 2 – 4.

²¹⁰ RP 257/2018 rd, s. 24.

syfte.”²¹¹ Den tredje motiveringen är att avdragbarheten vore ett incitament till att överföra aktier till övriga tillgångar i en överlåtelseförlustsituation i stället för att behålla aktierna som en del av samfundets anläggningstillgångar.²¹²

Överlåtelseförluster från aktier, bolagsandelar i öppna bolag och kommanditbolag får dras av endast från skattepliktiga överlåtelsevinster av övriga tillgångar som uppkommit under skatteåret eller fem följande skatteåren.

Begränsningen inskränker även avdragsrättens avdragstid. Överlåtelseförluster som erhålls av överlåtelser av i övriga tillgångar ingående aktier är avdragbara skatteåret och de fem följande skatteåren. Den allmänna avdragsrätten för förluster som härrör av näringsverksamheten är skatteåret och de tio därpå följande skatteåren (ISkL 119 § 1 mom.). Lagstiftaren låter bli att orda om varför aktieöverlåtelser avdragstid ska inskränkas. Antagligen har lagstiftaren velat upprätthålla en så lika överlåtelseregim som fanns före lagändringarna. Inkomstskattelagens 50 § 1 mom. som tillämpades före 2020 på överlåtelser av aktier som tillhörde förvärvskällan för annan verksamhet har en liknande 1 + 5 års avdragsperiod. Likaledes kan till anläggningstillgångar ingående aktier dras av med samma 1 + 5 års modell (NärSkL 6 b § 4 mom.). När skattenytan av tillgångsslagshopping minimeras minskar även antalet onödiga oenigheter mellan skattetagaren och skattskyldiga. Med tanke på hur de övriga motiveringarna för NärSkL 8 a § existens kretsar kring och speglar sig konstant med till anläggningstillgångar ingående aktiers beskattningsförfarande är förklaringen att man velat minimera incitament för tillgångsslagshopping sannolik.

Det är motiverat att blicka tillbaka till NärSkL 6 b § regim. Till anläggningstillgångar ingående aktier kan överlåtas skattefritt om NärSkL 6 b § 2 mom. tre kriterier uppfylls. Om någon av de tre kriterierna inte är uppfyllda eller om det handlar om ett fastighetsbolag så som avses i NärSkL 6 b § 2 mom. 2 punkt utgör överlåtelser skattepliktig inkomst. Det är obestridligt att lagstiftaren har vid stiftandet av NärSkL 8 a § följt väldigt noggrant efter hur till anläggningstillgångar ingående aktier behandlas i beskattningen. Det går att argumentera att det gjorts även för noga. I samband med att man velat minimera risken för tolkningstvister mellan tillgångsslagen har man glömt

²¹¹ RP 257/2018 rd, s 24.

²¹² Ibid.

den väsentliga vägstjärnan som tillämpas i tillgångsslagsindelningen: vad är tillgångspostens anskaffnings- och användningssyfte? Utöver detta har relativt enkel skattematematik lämnats utanför ekvationen som presenteras till näst.

6.6.2. Personliga investeringar i bolaget

Som RP 257/2018 rd. konstaterar måste aktier och andelar i personbolag inkluderas i begränsningen för att förhindra ogrundade fördelar i en situation var delägaren gör personliga investeringar i bolaget. Motiveringen målar alltså fram en situation var aktieägaren för Mottagande Ab för över ägarandelar från förlustindrivande Överlåtande Ab till Mottagande Ab. NärSkL 8 a § hindrar att Mottagande Ab kan vid vidare överlåtelse dra av en möjlig förlust. Det som lagstiftaren dock lämnar utanför resonemanget är flera av de hindrande faktorerna som redan existerar i de nuvarande skattelagarna.

För det första så kan naturliga personer numera dra av avdragsgilla överlåtelseförluster från nettokapitalinkomsten (ISkL 50 § 1 mom.). Detta betyder att om aktieägaren har betydande kapitalinkomster är det skatteoptimeringsmässigt nyttigast att minska inkomsterna som beskattas med 30 och 34 % kapitalinkomstskattesatser jämfört med samfundsskatten som är 20 %.²¹³ Naturligtvis tar inte denna resonemang alls i beaktande hur skatteplaneringen skulle se ut för aktieägare vars huvudsakliga kapitalinkomstkälla är de nedsatta dividendinkomsterna som delats ut ur icke-offentligt noterade bolag (ISkL 33 b § 1 mom.). Dividender som erhålls av icke-offentligt noterade bolag utgör 25 procent skattepliktig inkomst och 75 procent skattefri inkomst upp till det belopp som motsvarar en årlig åtta procents avkastning beräknad på matematiska värdet för skatteåret för aktierna.²¹⁴

För det andra och tredje tar motiveringen varken ställning till hur Mottagande Ab blir skyldig att betala överlåtelseskatt på överlåtelsen och hur kravet på gängse värde på överlåtelser beaktas i liknande situationer.²¹⁵ Gällande kravet på gängse värde på

²¹³ Penttilä 2019, s. 141.

²¹⁴ Det är dock svårt att ta ställning till huruvida ens lagstiftaren har tänkt på saken när lagförslaget inte tar desto noggrannare upp exempel om på vilket sätt en delägare skulle gynnas av överförandet av personligt ägda aktier till bolaget.

²¹⁵ Penttilä 2019, s. 141 och yttrande av Suomen Tilintarkastajat 2018, s. 2.

överlåtelse aktualiseras BFL 29 § om förtäckt dividend och möjliga skattepåföljder i form av skatteförhöjningar om överlåtelsen inte följer gängse värdet. Numera beskattas förtäckt dividend fullt ut som delägarrens skattepliktiga förvärvsinkomst.²¹⁶ Det är föga troligt att ur ett skatteoptimeringssynvinkel delägaren gynnas av att betala förtäckt dividend i stället för att erhålla en avdragbar förlust. Det är dock fullständigt möjligt att lagstiftaren ansett övervakandet av förtäckt dividend administrativt för kostsamt och valt för en enklare utväg. Det är dock ren spekulation när propositionen saknar motiveringar på denna front.

NärSkL 8 a § begränsar avdragsrätten för överlåtelseförluster som uppkommer vid överlåtelse av personbolagsandelar och till övriga tillgångar ingående aktier. Lagbestämmelsen tillämpas alltså uttryckligen enbart på aktier och personbolagsandelar. Alla andra former av värdepapper står utanför bestämmelsens tillämpningsområde. Detta betyder att derivatinstrument, statsobligationer, ETF-fonder, terminer, optioner och andelar i andelslag med mera får dras av begränsningsfritt.²¹⁷ Denna linjedragning är förståelig med tanke på näringskattelagens allmänna principer om breda skattebasen och symmetri.²¹⁸ Likaledes har lagstiftaren inte liknande intresse att begränsa avdragbarheten för att dessa värdepappersformer är fullt beskattningsbara även i andra tillgångsslag.

Differentieringen mellan värdepappersformerna är dock tämligen problematisk ur ett investeringsneutralitetsperspektiv.²¹⁹ Investeringsneutralitet betyder att beskattningsförfarandet inte får ha en inverkan på investeringens juridiska form.²²⁰ När aktier och andra värdepappersformer har en så betydande skillnad i beskattningsbehandlingen som NärSkL 8 a § medför, så går det utan problem att konstatera att bestämmelsen bryter mot principen om investeringsneutralitet.

²¹⁶ I tidigare versioner av bestämmelsen har beskattningsbara delen av förtäckt dividend varit 75 % av skillnaden mellan gängse pris och använt pris.

²¹⁷ VH/3527/00.01.00/2022.

²¹⁸ Penttilä 2019, s. 141.

²¹⁹ Ibid.

²²⁰ Sääsäki 2012, s. 159.

Personbolagsbegränsningen för fram även ett annat problem. NärSkL 8 a § gör nämligen ett undantag för fastighetsbolag. Personbolag vars huvudsakliga uppgift är att förvalta och äga fastigheter inkluderas inte i NärSkL 8 a § undantag. Sådana personbolag är under samma avdragsbegränsningsregim som andra personbolag.²²¹ Åtminstone enligt Seppo Penttilä är fastighetsägande personbolag vanligt förekommande.²²² Över lag kan denna begränsning för personbolag åskådas som en del av det allmänna bolagiseringstrenden som existerat sedan länge i Finland. Även slopandet av indelningen i förvärvskällor leder till det att aktiebolag är utan tvivel den förmånligaste bolagsformen att idka verksamhet i. Bolagiseringstrenden har kritiserats av bland annat Sääski och Kukkonen.²²³ Bolagsformsneutralitet är en viktig princip i beskattningen som lagstiftningen borde efterfölja.²²⁴ Bolagsformsneutralitet betyder att beskattningsförfarandet för olika bolagsformer: aktie-, person- eller annan bolagsform ska vara liknande eller så lika som det bara går. NärSkL 8 a § inskränker denna princip. Begränsningen ter sig någorlunda konstig också för att den inte kan förklaras med hindrandet av tillgångsslagsshopping. Personbolagsandelar som tillhör anläggningstillgångarna kan inte överlåtas skattefritt.

RP 257/2018 rd utger inte några direkta motiveringar varför även personbolag bör innefattas av begränsningen. Det må hända att lagstiftarens allmänna motivering för personliga investeringar gäller även här. Det förblir dock oklart hur aktieägaren kan direkt dra nytta av en sådan bolagsstruktur var ägarens personliga (fastighets)äganden förs in i bolagets kontrollsfär via ett personbolag.

6.6.3. Koncernbidrag och överlåtelseförluster

Den andra motiveringen var att utan NärSkL 8 a § "[m]öjligheten till omfattande utnyttjande av koncernbidrag tillsammans med obegränsad avdragbarhet (...) gör det möjligt att utnyttja överlåtelseförluster mellan olika bolag på ett sätt som inte motsvarar koncernbidragets syfte."²²⁵ Gällande koncernbidragsmotiveringen ter den som mest

²²¹ Penttilä 2019, s. 141.

²²² Ibid. Se till exempel: OP Tonttirahasto Ky.

²²³ Sääski 2012, s. 156 och Kukkonen, s. 145.

²²⁴ Sääski 2012, s. 156.

²²⁵ RP 257/2018 rd, s. 24.

udda ur de tre givna motiveringarna. Koncernbidrag är ett bidrag vars syfte är att undanröja sådana kedjebeskattningsmässiga konsekvenser som kan realiseras när företag är i koncernförhållanden.²²⁶ Redan i ursprungliga näringskattelagens förarbeten diskuterades problematiken kring finska företagsstrukturen ur kedjebeskattnings synvinkel. Historiskt sett har finska företag varit stora, flera branschomfattande centralstyrda enheter just för att undgå kedjebeskattningen.²²⁷

Motiveringen förklarar inte varför NärSkL 8 a § är nödvändig. Det framkommer inte varför överlåtelseförluster inte skulle få vara avdragbara.²²⁸ NärSkL 8 a § motiveringar borde ju exakt behandla orsakerna för varför lagstiftaren anser begränsningen av avdragsrätten vara nödvändig – inte varför omfattande koncernbidragsutnyttjande inte är ändamålsenligt. Att hindra användandet av oändamålsenliga koncernbidrag kan förverkligas bland annat genom att hindra övriga tillgångar från att vara en del av koncernbidraget eller att explicit förbjuda att koncernbidraget får användas för att kvittera erhållna förluster av överlåtelser av övriga tillgångar. Om dessa ändringar gjorts i stället via koncernbidragslagen än genom införandet av NärSkL 8 a § skulle koncernbidragsmottagande bolag inte kunna kvittera det skattepliktiga bidraget med en överlåtelseförlust av till övriga tillgångar ingående aktier.

Det intressanta med koncernbidrag är att de inte får överstiga näringsverksamhetens resultat före avdrag för koncernbidraget (KoncBL 6 §). Ett koncernbidrag anses vid beskattningen utgöra kostnad för givaren under det skatteår vilket bidraget betalats (KoncBL 4 §). Med andra ord koncernbidragsgivande samfundet kan skatteplanera sina bidrag på ett sådant sätt att överlåtelsevinsterna från till övriga tillgångar ingående aktier kan erhållas skattefritt i koncernbidragsmottagande bolaget, så till vida samfundets totala resultat och bidragsmängd inte strider mot koncernbidragslagens 6 §. Med tanke på att lagstiftaren uttryckligen velat hindra ett missbruk av koncernbidragslagen när det kommer till mottagandet av bidrag vid situationer där en överlåtelseförlust uppkommit

²²⁶ Penttilä 2019, s. 141–142 samt RP 172/1967 rd, s. 6.

²²⁷ RP 172/1967 rd, s. 6.

²²⁸ Penttilä 2019, s. 142.

ter sig denna punkt som en försummelse ur lagstiftarens synvinkel.²²⁹ Varför vore det tillåtet att skatteplanera åt ena hållet men inte åt det andra?

6.6.4. Tillgångsslagsshopping mellan anläggningstillgångar och övriga tillgångar

Den sista motiveringen kan sammanfattas med att man vill undvika att i onödan skapa incentiv för tillgångsslagsshopping mellan anläggningstillgångar och övriga tillgångar. Det som lagstiftaren dock vill stävja är inte det att övriga tillgångar skulle anses som anläggningstillgångar utan vice versa. Man ville hindra bolag från att överföra skattepliktiga anläggningstillgångar till övriga tillgångar.²³⁰ Gällande denna motivering så har skattetagarens och skatteskyldigas roller blivit omvända. Vanligtvis vill skatteskyldiga att deras aktieinnehav tillhör anläggningstillgångarna för då kan bolaget utnyttja skattefriheten av överlåtelseerna (NärSkL 6 b § 1 mom.). Skatteförvaltningen i sin tur har traditionellt velat skärpa gränsdragningen för att säkerställa skatteintäkter.²³¹ När det gäller skattepliktiga anläggningstillgångar vill samfund dock just det motsatta. Detta för att överlåtelseförlusters avdragsrätten har begränsats betydligt. Utan NärSkL 8 a § kan dessa aktier i stället överföras till samfundets övriga tillgångar och vid

²²⁹ Exempel 1 som enligt lagstiftarens motiveringar följer koncernbidragets ändamål och syfte: Moderbolag A:s näringsverksamhets resultat är 100 000 euro. Resultatet innehåller en överlåtelsevinst av till övriga tillgångar ingående aktier på 50 000 euro. Dotterbolag B mottar ett koncernbidrag från A på 100 000 euro. B:s näringsverksamhets förlust är – 50 000 euro. B har också en 50 000 euros överlåtelseförlust från en överlåtelse av en fastighet som tillhör dess övriga tillgångar. B:s sammanlagda resultat är – 100 000 euro. I och med mottagandet av bidraget är resultatet noll euro. Skatteintäkterna för Staten från bägge bolag är noll euro.

Exempel 2 som enligt lagstiftarens motiveringar inte följer koncernbidragets ändamål och syfte: Moderbolag A:s näringsverksamhets resultat är 100 000 euro. Resultatet innehåller en överlåtelsevinst av till övriga tillgångar ingående aktier på 50 000 euro. Dotterbolag B mottar ett koncernbidrag från A på 100 000 euro. B:s näringsverksamhets resultat är – 50 000 euro. B har också en 50 000 euros överlåtelseförlust av övriga tillgångar ingående aktier. I och med mottagandet av bidraget är B:s resultat 50 000 euro med en fastställd oanvänd förlust på 50 000 euro. A:s beskattningsbara resultat är noll euro.

Som det framkommer ur exemplen tillåter lagstiftningen att övriga tillgångar utnyttjas i koncernbidrag i alla andra situationer än i förlustindrivande aktieöverlåtelser. Det förblir oklart hur lagstiftaren resonerar kring ändamålsenligheten.

²³⁰ RP 257/2018 rd, s. 24.

²³¹ Penttilä 2019, s. 142.

överlåtelsesituationer skulle samfund kunna dra av överlåtelseförlusten i sin helhet. För att stävja en sådan överföringsvilja ansågs det berättigat med NärSkL 8 a §.²³²

Problematiken i argumentationen är att den inte är förankrad i beskattningspraxisen. I beskattningspraxis har det i mångt och mycket redan blivit fastställt att skattepliktiga anläggningstillgångar är extremt sällsynta.²³³ Detta av uppenbara skäl i ljuset av NärSkL 12 § krav på bestående bruk i näringsverksamheten. Utöver detta bör man också påpeka att NärSkL 8 a § avdragsregim är oberoende inskränkingsförsöket förmånligare än den som föreskrivs i NärSkL 6 b § 4 mom. NärSkL 8 a § överlåtelseförluster kan dras av från alla överlåtelsevinster som uppkommer vid överlåtelse av övriga tillgångar. NärSkL 6 b § 4 mom. överlåtelseförluster kan enbart dras av från andra skattepliktiga överlåtelsevinster av till anläggningstillgångar ingående aktier.

RP 257/2018 rd utvecklar denna punkt vidare med att konstatera att utan NärSkL 8 a § skulle bolag ha incentiv till att överföra skattefria överlåtelser om de är förlustindrivande. Detta argument är legitimt. Bolag har dock samma incentiv även i nuvarande NärSkL 8 a § regim även om förlusterna är begränsat avdragbara.²³⁴ Här kan även lyftas fram frågan om vad är Skatteförvaltningens roll i övervakningen av överlåtelsernas tillgångsslag. Om bolag har i flera år deklarerat ett visst aktieinnehav som anläggningstillgång men har under skatteåret aktieinnehavet överlåtits ändrat på deklarationspunkten till övriga tillgångar och samtidigt har överlåtelser varit förlustindrivande, borde inte då Skatteförvaltningens uppgift vara att undersöka och reda ut saken? Fallet ter ändå som ett så uppenbart försök till att minska ens skattebörd.

Med allt detta i åtanke är NärSkL 8 a § existensberättigande svårsmält. Det är uppenbart att lagstiftaren velat i huvudsak hindra förlustindrivande aktier som tillhör anläggningstillgångarna från att överföras till övriga tillgångsslaget. Det bör ändå frågas – hur lätt vore en sådan överföring ur skatteskyldigas synvinkel? NärSkL 8 a § har också betydande brister från mera principiella synpunkter. Avgränsningarna i nuvarande form bryter mot principen om investeringsneutralitet, principen om

²³² RP 257/2018 rd, s. 23–24.

²³³ Penttilä 2019, s. 142.

²³⁴ Detta för att om skattenyttan i en förlustindrivande anläggningstillgångsaktie är 0 och i alla andra situationer är det större än 0 vore det naturligt att föreställa sig att bolagens strävan förblir den samma; ändra aktiens tillgångsslag.

bolagsformsneutralitet och mot de grundläggande principerna om den breda skattebasen och symmetri. Det går att framställa frågan om vad är skattenyttan för skattetagaren i den nuvarande situationen? Sipiläs regeringsprogram uppskattade att sloandet av indelningen i förvärvskällor föranleder en skatteförlust på cirka tio miljoner euro.

7. Tillgångsslagshoppingens framtid – alternativa scenarier för tillgångar

7.1. Allmänt

Enligt RP 257/2018 rd blir tillgångsslagshopping troligtvis mest aktuellt mellan övriga tillgångar, anläggningstillgångar och finansieringstillgångar. I och med lagändringarna måste samfund, Skatteförvaltningen och HFD använda tid och resurser på att avgöra rätt tillgångsslag. Det bör påpekas att utvärderingen av det rätta tillgångsslaget görs först vid överlåtelse.

I följande kapitel granskas noggrannare de möjliga gränsdragningsfallen och hur lagstiftaren kan minska risken för feltolkningar. För det första behandlas själva lagrummet för tillgångsöverföring i del 10.1. varefter anläggnings-, finansierings- och omsättningstillgångars gränsdragningsfall behandlas i var sitt underkapitel.

Investeringstillgångar har ett begränsat tillämpningsområde. Penninginrättningar och pensions- och försäkringsanstalter har inte i tidigare rättspraxis ansetts kunna ha aktieinnehav i den personliga förvärvskällan.²³⁵ Det är då föga troligt att deras aktieinnehav skulle leda till gränsdragningsfall.

7.2. Tillgångsslagsöverföring

Näringskattelagens 51 § är lagrummet för hur en nyttighet överförs till ett annat tillgångsslag. Enligt NärSkL 51 § 1 mom. 1 och 3 punkter överförs:

från finansierings- eller omsättningstillgångarna till ett belopp som motsvarar den ursprungliga anskaffningsutgiften eller ett lägre, sannolikt överlåtelsepris, och

från anläggningstillgångar 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.

²³⁵ RP 257/2018 rd, s. 10.

Bestämmelsen reviderades i samband med RP 257/2018 rd.²³⁶ Innehållsmässigt är bestämmelsen entydig. Gällande finansieringstillgångar som ett bolag äger överförs tillgången enligt ursprungliga anskaffningsutgiften (ursprungsvärdet) eller ett sannolikt lägre pris. Överförandet leder inte till att någon beskattningsbar intäkt. Om tillgången överförs med ett sannolikt lägre pris fastställs skillnaden mellan ursprungsvärdet och det sannolika priset som en förlust.²³⁷ En överföring av tillgångar från finansieringstillgångar till ett annat av näringsverksamhetens tillgångsslag är närmast teoretisk.²³⁸ Överföringar mellan finansieringstillgångar och övriga tillgångar kan med andra ord ske.

Gällande anläggningstillgångar och övriga tillgångar som använts för förvärvandet av inkomst överförs tillgången till ett belopp som motsvarar den oavskrivna anskaffningsutgiften (restvärdet). Restvärdet räknas genom att subtrahera tillgångens ursprungsvärde från de avskrivningar som gjorts.²³⁹²⁴⁰

Övriga tillgångar som inte har använts för förvärvandet av inkomst kan endast överlåtas enligt ursprungsvärdet eller till ett lägre verkligt värde. Regeringspropositionen konstaterar att värdenedgång i privat bruk inte är avdragbart.²⁴¹ Skillnaden mellan ursprungsvärdet och det verkliga lägre värdet kan inte utnyttjas i beskattningen. Privata tillgångar följer alltså samma regi som finansieringstillgångar gällande ursprungsvärdet. Det förblir oklart vad som är den faktiska skillnaden mellan det sannolika lägre värdet och det verkliga lägre värdet. Förmodligen måste man i bägge situationer använda sig av samma värderingsmetoder oberoende ordval.²⁴² Ur lagtexten och förarbeten ser det ut som om bolag kan på teoretiskt plan hoppa mellan att använda en nyttighet i privat bruk och i näringsverksamheten.

²³⁶ RP 257/2018 rd, s. 54.

²³⁷ Andersson – Penttilä 2014, s. 671.

²³⁸ Ibid.

²³⁹ Ibid., s. 677.

²⁴⁰ Exempel: A Ab äger en grävskopa vars ursprungsvärde är 100 000 euro. A Ab avskriver 25 % av ursprungsvärdet under tre år. Restvärdet på grävskopan är då 41 187,50 euro ($100\,000 \cdot 0,75^3$).

²⁴¹ RP 257/2018 rd, s. 38.

²⁴² Se närmare om Skatteförvaltningens värderingsmetoder, VH/5910/00.01.00/2022.

Överförandet av aktier mellan tillgångsslagen är ganska okontroversiellt ur värderingssynvinkeln.²⁴³ Aktier omfattas inte av näringskattelagens avskrivningssystem och bortsett från värdenedgångar som är i vissa fall avdragbara i beskattningen så förblir aktiens värde i beskattningen ursprungsvärdet ända tills den faktiskt överläts vidare. Även möjliga aktier som är i privat bruk (närmast golf-, båt-, eller marina-aktier) behandlas likadant vid tillgångsöverföring.

7.3. Anläggningstillgångar

Med anläggningstillgångar så blir det aktuellt att granska hur väl rättspraxisen i fortsättningen följer de tidigare tolkningslinjerna mellan anläggningstillgångar och tillgångar som tillhör förvärvskällan för annan verksamhet (numera övriga tillgångar) samt hur definitionen av näringsverksamhet utvecklas.

Viljan att stävja utnyttjandet av NärSkL 12 § och 6 b § är begripligt och den är delorsaken till att övriga tillgångar stiftats överhuvudtaget.²⁴⁴ Som redan diskuterats tidigare, skulle oron över utvidgandet av skattefriheten kunna ha motarbetats på andra sätt. Bland annat Malmgrén föreslår att i stället för att använda sig av begreppet näringsverksamhet borde NärSkL 12 § följa NärSkL 1 § 1 mom. och använda sig av begreppet rörelse och yrkesutövning.²⁴⁵ Detta vore konsekvent med den nya näringskattelagens interna differentiering mellan breda och snäva näringsverksamhetsbegreppen. Ändringen skulle inte heller leda till nya tolkningssvårigheter för de samfund som inte omfattas av lagändringarna. De kan ju redan nu endast ha aktier som ingår i anläggningstillgångar om de idkar rörelse och yrkesutövning. De samfund som omfattas av NärSkL 1 § 2 mom. kan numera enbart ha inkomster inom näringsverksamhetens förvärvskälla, så till vida inkomsterna inte tillhör förvärvskällan för gårdsbruk. Vinster erhållna vid överlåtelse av övriga tillgångar utgör alltså en del av samfundets resultat i näringsverksamheten även om vinsten inte hänförs till samfundets rörelse eller yrkesutövning.

²⁴³ Som stöd kan framföras att bägge Finlex och Edilex hittar endast tre rättsfall var tillgångsöverföring nämns förbigående (HFD 1992/206, 2012:74 och 2013:96). Som sökord användes "tulolähdesiirto" och "omaisuuslajisiirto." Ett av fallen behandlades även i avhandlingen.

²⁴⁴ Penttilä 2019, s. 142.

²⁴⁵ Se Malmgrén 2020 och 2021.

Utöver att NärSkL 12 § tillämpningsområdets utvidgningsproblematik borde åtgärdas direkt genom att ändra själva NärSkL 12 § ordalag och inte införa begränsande bestämmelser så som NärSkL 8 a § ter det som om lagstiftaren inte tagit hänsyn till NärSkL 12 § andra del – bestående bruk. Det vore relativt konstigt för till övriga tillgångar ingående aktier som tidigare beskattats enligt förvärvskällan för annan verksamhet plötsligt kunna anses tillhöra samfundets rörelse och yrkesutövning. Som redan konstaterats i del 4 gällande anläggningstillgångar har man i rättspraxis funnit en relativt bra balansgång gällande utvärderingen av om något tillhör anläggningstillgångarna eller inte. Det är relativt osannolikt att rättsläget omvälvas för den delen.

På en mera teoretisk plan kan man möjligtvis åskåda potentiella schismer mellan skattetagare och skatteskyldiga när det kommer till skattepliktiga anläggningstillgångar ingående aktier. Det är dock någorlunda osannolikt med tanke på hur sällsynta skattepliktiga anläggningstillgångar ingående aktier överhuvudtaget är.

7.4. Finansieringstillgångar

För finansieringstillgångarnas del blir de tidigare nämnda kriterierna från HFD 2013:69 avgörande. Det kan hända att nya HFD-beslut gällande gränsdragningen mellan passiva värdepapperstillgångar och kortfristiga tillgångar som kan godtas som finansiering av näringsverksamhet aktualiseras. Med tanke på NärSkL 8 a § begränsningar blir det ytterst lockande för samfund att försöka ompaketera deras aktier som finansieringstillgångar. Denna problematik skulle inte överhuvudtaget existera om NärSkL 8 a § inte hade stadgats.

HFD 2013:69 lade fram vissa allmänna kriterier för när placeringar ska anses som finansieringstillgångar. Samma tre förutsättningar torde även kunna tillämpas på aktieinnehav. Om samfund erhåller aktieinnehav som inte uppenbarligen är anläggningstillgångar lönar det sig för samfundet att klassa dessa innehav som antingen finansieringstillgångar eller omsättningstillgångar. På detta vis kan samfundet kringgå NärSkL 8 a § tillämpningsområde.

Med tanke på att det borde finnas en hög tröskel för att överföra tillgångsposter mellan förvärvskällorna så kan man tänka sig att en liknande tröskel borde tillämpas på

tillgångsslagsöverföringar. Med andra ord, om aktieinnehavet har av samfundet klassats som finansieringstillgång borde det också vara förutsättningen i beskattningen. Frågan hur länge kan aktierna tillhöra finansieringstillgångarna blir då upp till rättspraxisen att besvara. Möjligtvis kan kanske de tidigare näringskattelagarna ge fingervisning gällande saken.²⁴⁶

7.5. Omsättningstillgångar

Lika som med finansieringstillgångar har samfund betydande incentiv för att ompaketera deras till övriga tillgångar ingående aktier som omsättningstillgångar så till vida de inte uppfyller kraven för skattefria anläggningstillgångar. Aktier som används i värdepappershandel utgör en del av samfundets omsättningstillgångar. Som konstaterats flera gånger är ett kännetecken för omsättningstillgångar ingående aktier att de är en del av aktiv värdepappershandel.²⁴⁷ Övriga tillgångar i sin tur är i mångt och mycket det motsatta. En ompaketering av tillgångarna kan alltså bli svårförverkligad.

Det som ändå kan vara av större betydelse i och med sloandet av indelningen i förvärvskällor är betydelsen av det formella kravet som ger upphov till en stark presumtion att aktieinnehav utgör en del av samfundets omsättningstillgångar.

Det kan hända att HFD fattar nya beslut gällande hur man i framtiden ska avväga de olika kännetecknen för värdepappershandel. Från samfunds perspektiv är det dock enklare att använda sig av finansieringstillgångarnas tillgångsslag vid potentiella ompaketeringar eftersom kriterierna för finansieringstillgångar är enklare att uppnå än de som läggs fram för omsättningstillgångar.

7.6. Nya tillgångsslagsindelningen med tidigare rättsfalls om exempel

7.6.1. HFD 2003 T 941: Finansierings-, omsättnings- eller en övrig tillgång?

HFD 2003 T 941 handlade om ett samfund som idkade försäljning av grillkol och tjära. Samfundet hade även värdepappershandel som en sidonäringsbransch. År 1999 skulle

²⁴⁶ Förut användes 5 år som gräns för att aktier kunde överlåtas skattefritt, kanske denna tidsgräns kan tillämpas här. Även rättspraxisen tyder på att tiden bör vara åtminstone 5 år. Se HFD 2010:50.

²⁴⁷ Koponen 2013, s 23.

samfundets verksamhet göra 61 116 mark förlust. För att täcka förlusten hade samfundet tagit emot ett räntefritt lån från delägaren. Med lånepengarna köpte samfundet Nokias aktier vilka sedan såldes vidare. Samfundet gjorde 75 859 mark vinst med försäljningen. Enligt HFD var aktieförsäljningen inte näringsverksamhet. Överlåtelsevinsten ansågs tillhöra förvärvskällan för annan verksamhet. Samfundet hamnade betala skatt på överlåtelsevinsten samtidigt som de gjorde förlust i näringsverksamheten. Före lagändringarna 2020 har värdepappershandel ansetts som näringsverksamhet, om det är kontinuerligt, planmässigt och aktivt samt handeln medför ekonomisk risk och en strävan efter vinst. Det är en helhetsbedömning som utförs.²⁴⁸ Det vill säga passiva aktieägare och icke aktiva värdepappershandlare beskattades enligt inkomstskattelagen. Passivt ägande som varar 5 år eller längre har ansetts vara gränsen för när inkomstskattelagen kan bli tillämplig vid aktieinnehav.²⁴⁹ Denna tumregel kan återspeglas med de tidiga näringskattelagens tidsbegränsningar gällande aktieöverlåtelser skattefrihet samt HFD 2010:50, var aktieinnehavet hade efter cirka 5 år överförts till förvärvskällan för annan verksamhet.

I den nya näringskattelagen blir den huvudsakliga juridiska frågan i stället till vilken tillgångsslag tillhör HFD 2003 T 941 aktieöverlåtelse. Passivitet kan inte längre användas som den enskilda avgörande faktorn. I alla HFD-rättsfall som diskuterats har domstolen hamnat ta ställning till hur passivitet i ägarförhållandet ska tolkas. Detta för att före 2020 kunde gränsdragningen mellan näringsverksamhetens förvärvskälla och förvärvskällan för annan verksamhet göras med stöd av de allmänna kännetecken för vad som utgör näringsverksamhet. Till exempel i HFD 2013:69 tar domstolen ställning till hur passivitet (1,5-3 års passivt ägande) inverkar tillgångens förvärvskälla. I HFD 2003 T 941 handlade det inte uttryckligen om passivt ägande utan om passivitet i form av att värdepappershandeln som samfundet idkade var slumpmässigt dels för att samfundet nyligen hade påbörjat sin verksamhet. Numera är även passiv värdepappershandel näringsverksamhet (så länge som samfundet utövar någon annan näringsverksamhet utöver passiva aktiehandeln). I HFD 2003 T 941 skulle

²⁴⁸ Skatteförvaltningens anvisning för harmonisering av beskattningen för 2009, s 24.

²⁴⁹ Kukkonen 2009, s. 153.

gränsdragningen troligen falla mellan övriga tillgångar, finansieringstillgångar eller omsättningstillgångar.²⁵⁰

När det kommer till ifall aktieöverlåtelsen ska anses tillhöra samfundets finansieringstillgångar kan man använda sig av de tre kriterier som HFD 2013:69 lägger fram. De tre kraven var: tillgångarna som placeras ska vara erhållna i näringsverksamheten, placeringens storlek ska stå i proportion med samfundets omsättning och de placerade tillgångarna ska bevisligen ha använts för att kvittera näringsverksamhetens förluster och finansiera kommande investeringar. I HFD 2003 T 941 hade samfundet inte erhållit tillgångarna i näringsverksamheten, utan det handlade om en kapitalinvestering av delägaren. Gällande den första kraven är situationen alltså osäker. Enligt Andersson kan aktieägarnas kapitalinvesteringar anses som finansieringstillgångar.²⁵¹ Placeringens storlek stod dock inte i proportion med samfundets omsättning. Samfundets beskattningsbara resultat i näringsverksamheten var förlustindrivande. Det är dock bevisligen så att överlåtelsevinsten som erhållits vid aktieöverlåtelsen användes för att kvittera näringsverksamhetens förluster. HFD 2003 T 941 bevisar väl att gränsdragningen mellan tillgångsslagen inte är solklar. Det går att argumentera för att aktieöverlåtelseerna utgör en del av finansieringstillgångarna.

Man kan även argumentera för att aktierna tillhör samfundets övriga tillgångar. Aktierna har inte förvärvats med näringsverksamhetens inkomster och placeringens storlek är utan tvivel inte i proportion med näringsverksamhetens storlek. Även omsättningstillgångarna är ett möjligt alternativ. Samfundet hade anmält värdepappershandel som sidoverksamhet. De uppfyller det formella kravet då för att periodisera och intäktsföra överlåtelseerna som omsättningstillgångar. Det kan dock vara att de materiella kraven inte uppfylls.

I HFD 2003 T 941 blir slutfallet dock inte så viktigt. Nämligen på grund av lagändringarna skulle samfundet ändå kunna utnyttja överlåtelsevinsten och täcka näringsverksamhetens förluster. I dagens rättsläge skulle samfundets beskattningsbara resultat i näringsverksamheten vara 14 743 mark. Med dagens samfundsskattesats blir bolaget tvungen att betala 2 948,60 mark i skatt. Detta kan speglas med det egentliga

²⁵⁰ Ojala 2021.

²⁵¹ Andersson – Penttilä 2014, s. 343.

slutfallet vilket var att 61 116 marks förlust fastställdes i näringsverksamhetens förvärvskälla och en beskattningsbar vinst på 75 859 mark i förvärvskällan för annan verksamhet.

Det bör ändå påpekas att om överlåtelsen hade varit förlustindrivande vore tillgångsslagsfrågan betydligt viktigare. Om aktierna skulle anses som en del av samfundets övriga tillgångar vore överlåtelseförlusten som uppkommit vid aktieförsäljningen avdragbart endast från överlåtelsevinster av övriga tillgångar som uppkommit under skatteåret och de fem följande skatteåren.

Denna skillnad för väl fram problematiken med nuvarande NärSkL 8 a §. Bland annat väcks frågan, borde samfundet i stället ha investerat i fondandelar? Då skulle samfundet inte behöva fundera på till vilket tillgångsslag tillgångsposten tillhör. Exempelfallet synliggör även hur NärSkL 8 a § är ett större hinder för mindre samfund som inte har samma investeringskapacitet och förmåga som större enheter har. Större samfund kommer förmodligen inte ha problem med att förvekliga det förmånligaste beskattningskonsekvensen för deras aktieinnehav.

7.6.2. HFD 2013:69: Förlustavdragsproblemet återstår för vissa värdepapper

HFD 2013:69 är ett ypperligt exempel på ett fall var tillgångsslagsindelningen fortfarande leder till besvär. I fallet hade X Ab sålt fondandelar. Överlåtelseerna var förlustindrivande på 47 498,44 euro. Enligt X Ab:s skattedeklarationens bilagor skulle fondandelarna tillhöra anläggningstillgångarna. På skattedeklarationen hade bolaget deklarerat överlåtelsevinster som intäkter av övriga finansieringstillgångar och förlusterna som övriga finansiella kostnader. Fondandelarna saknade någon koppling till X Ab:s näringsverksamhet i den bemärkelsen NärSkL 12 § förutsätter. HFD hamnade då ta ställning till om fondandelarna är en del av bolagets finansieringstillgångar eller om de tillhör förvärvskällan för annan verksamhet.

Som det framkommer i kapitel 5 utvidgade HFD 2013:69 temporala tillämpningsområdet för finansieringstillgångar. Det är svårt att anakronistiskt härleda om HFD skulle avväga situationen olika i dagsläget. Utan bättre belägg får man anta att tolkningen skulle förbli den samma även idag.

HFD 2013:69 värt att behandla ur investeringsneutralitetens synvinkel. X Ab hade placerat i fondandelar. Vid överlåtelse av fondandelarna hade bolaget indrivit en överlåtelseförlust. Tack vare att bolaget placerat enbart i fondandelar, det vill säga inte aktier, var förlusten direkt avdragbar i beskattningen enligt allmänna reglerna (NärSkL 7 § 1 mom.). Direkta avdragbarheten skulle ha tillämpats oberoende tillämpade tillgångsslag.

Om X Ab i stället skulle ha investerat i aktier och vid överlåtelse erhållit en överlåtelseförlust av aktier så skulle tillgångsslaget haft en avgörande roll i hur beskattningen ska utföras. Näringskattelagens 8 a § skulle ha aktiverats och inskränkt bolagets möjlighet att dra av överlåtelseförlusten. I stället skulle bolaget ha fått en fastställd förlust som är avdragbar under skatteåret och fem följande skatteåren.

I ifrågavarande fallet skulle valet av investeringsobjekt haft en skattemässig konsekvens på 9 499,69 euro. Samfundsskatten skulle i stället för 20 729,79 euro varit 30 229,48 euro. Ökningen är 31,4 %.²⁵²

7.7. Ändringar i rättsläget

Näringskattelagen och skattelagar över lag är under konstant ändringstryck. Det är då inte en radikal gissning att föreställa sig ändringar även i tillgångsslagsindelningen. Det är dock som konstaterats redan i kapitel 2 så att själva tillgångsslagens lagbestämmelser har genomgått väldigt få ändringar. Vanligen har ändringarna berört bestämmelser i sidan av själva tillgångsslagen.

Med hänsyn till historiska trenden är det troligen så att den nuvarande tillgångsslagsindelningen inte kommer att ändras. Det som kan ske är att bestämmelserna kring överlåtelser, speciellt de bestämmelser som innehåller betydande inskränkningar (så som NärSkL 8 a §), kan bli föremål för nya lagändringar. I och med att myndigheterna bygger upp sin nya praxis kan det framkomma behov för finjusteringar och revideringar. Ett sådant område kan möjligen vara tolkningen av icke-näringsrelaterade aktier, så som golf aktier. I nuvarande form kan golf-aktier klassas på

²⁵² Enligt HFD 2013:69 var X Ab:s beskattningsbara resultat i näringsverksamheten 151 147,41 euro. Om överlåtelseförlusten dras av är den 103 649 euro (151 147,41 – 47 498,44). 20 % av 151 147,41 är 30 229,48 och av 103 649 är det 20 729,79. Det bör påpekas att skattesatsen år 2009 var 26 procent.

flera olika sätt och skattskyldigas färdigheter inom argumentationsdepartementet kan ha betydande roll i klassningen.

Även om det inte går att skönja nya betydande gränsdragningar inom aktieöverlåtelser kan det hända att via myndighetspraxis och beskattningsförfarande tillämpningen av bestämmelser ändras. Det behövs dock ännu mera tid för att rättspraxis och förfarandepaxis hinner byggas upp. Speciellt intressant blir det att följa den långvariga trenden mellan klassificeringen av aktier antingen som finansierings- eller övriga tillgångar. Allmänt taget kan man dock konstatera att gränsdragningar mellan tillgångsslagen förblir dem samma som tidigare och med nuvarande rättsläge är tillgångsslagsindelningen stabil.

Aktier som inte skaffats för förvärvandet av inkomst är säkerligen sällsynta, men ur ljuset av NärSkL 51 § 1 mom. 3 punkt. är det intressant att lagstiftaren inte har närmare kommenterat hur tillgångar i privat bruk allmänt ska behandlas vid överföringssituationer.

8. Sammanfattning

Denna pro gradu-avhandling hade som syfte att behandla överlåtelse av övriga tillgångar i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamheten 1968/360. I kapitel 2 framställdes indelningen till förvärvskällor. Kapitel 3 presenterade rättsutvecklingen gällande tillgångsslagen. Kapitlen 4 och 5 sammanförde de fem olika tillgångsslagen som numera finns i näringskattelagen: anläggnings-, omsättnings-, finansierings-, investerings och övriga tillgångar. Bland annat vägledande rättspraxis togs upp och de otaliga begreppen som relaterar till tillgångsslagen behandlades så som näringsverksamhet, kortvarighet, formella och materiella krav samt funktion. I delarna 6 och 7 granskades de nya lagbestämmelserna. Kapitel 6 fokuserade på hur bestämmelserna inverkar på beskattningsförfarandet varefter i kapitel 7 utvärderades själva RP 257/2018 rd. och de detaljmotiveringar som ges för vissa lagändringar. I kapitel 8 undersöktes ifall lagändringarna leder till nya gränsdragningsfall mellan tillgångsslagen. HFD 2003 T 941 och HFD 2013:69 användes som exempelfall gällande tillgångsslagens inverkan.

Huvudsakliga ändamålet med avhandlingen var att systematisera och tolka de nya bestämmelserna och undersöka hur de inverkar eller möjligtvis kan komma att inverka på tillämpningen samt tolkningen av de olika tillgångsslagen som finns i näringskattelagen. Avhandlingen tog inte i beaktande alla infallsvinklar och lagändringar på ett jämlikt sätt. Bland annat diskuterades inte lagändringarna ur ett skatteplaneringsperspektiv i någon större utsträckning. Avhandlingens fokus lades därför på jämförandet av de andra tillgångsslagen och övriga tillgångar. Forskningsfrågorna som framställdes i introduktionsdelen var:

1. Hurdan är beskattningsförfarandet vid överlåtelse av aktier som tillhör lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 1968/360 12 a § övriga tillgångar;
2. Till vilka gränsdragningsfall mellan tillgångsslagen kan införandet av i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 1968/360 12 a § övriga tillgångar leda till?
3. Hur motiveras införandet av i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 1968/360 8 a §?

Vad som berör första frågan så går det att konstatera att lagändringen medför stora skillnader jämfört med den tidigare beskattningsbehandlingen. I och med slopandet av indelningen i förvärvskällor beskattas de tillgångsposter som tidigare beskattades enligt förvärvskällan för annan verksamhet numera i näringsverksamhetens förvärvskälla. Dessa tillgångsposter hänförs vanligen till tillgångsslaget övriga tillgångar. Eftersom övriga tillgångar är under samma förvärvskälla som samfundets näringsverksamhet kan samfund utnyttja näringskattelagens bestämmelser gällande avdragbarheten av anskaffningsutgifter och dra av förluster som uppkommer vid överlåtelser. Övriga tillgångars anskaffningsutgifter periodiseras enligt samma bestämmelser som samfunds anläggningstillgångar. Allt detta medför åtminstone i teorin stora skillnader i den allmänna beskattningsbehandlingen jämfört med hur det var före 2020.

Samfund kan kvittera förluster erhållna i näringsverksamheten med till exempel överlåtelsevinster av till övriga tillgångar ingående aktier. Detta var inte möjligt tidigare. Lagändringarna är dock inte fullt ut skatteneutrala. NärSkL 8 a § begränsar avdragsrätten för till övriga tillgångar ingående aktier. Överlåtelseförlust vid överlåtelse av sagda aktier är avdragbara endast inom övriga överlåtelsevinster av övriga tillgångar under skatteåret och fem följande skatteår. Begränsningen leder till att beskattningsförfarandet av till övriga tillgångar ingående aktier är mer i linje med tiden före slopandet av indelningen i förvärvskällor. NärSkL 8 a § begränsning har kritiserats för att den står i strid med samfundsbeskattningens allmänna principer. Den styrande principen i finska samfundsbeskattningen är principen om den breda skattebasen och symmetri. Utöver dessa är allmänna principer så som investeringsneutralitet och bolagsformsneutralitet viktiga ur principiella ståndpunkter.

Med tanke på att överlåtelsevinster som uppkommer vid överlåtelse av till övriga tillgångar ingående aktier är fullt ut beskattningsbara och kan användas för att kvittera näringsverksamhetens förluster borde förluster som uppkommer vid överlåtelser av till övriga tillgångar ingående aktier vara fullt ut avdragbara. RP 257/2018 rd. gav tre huvudsakliga motiveringar till varför begränsningen är nödvändig.

Dessa tre huvudsakliga motiveringar för NärSkL 8 a § begränsningar var för det första att hindra ogrundade fördelar till exempel i en situation där delägarna gör personliga investeringar i bolaget. För det andra att hindra omfattande utnyttjande av

koncernbidrag på ett sätt som inte motsvarar koncernbidragets syfte. Den tredje motiveringen är att avdragbarheten vore ett incitament till att överföra förlustindrivande aktier till övriga tillgångar i stället för att behålla aktierna som en del av samfundets anläggningstillgångar.

Lagstiftarens motiveringar lämnar mycket att önska. På grund av Skatteförvaltningens snäva tolkning av anläggningstillgångsaktier är skattepliktiga anläggningstillgångsaktier sällsynta och när en aktie förlorar sin anläggningstillgångskaraktär överförs de i vanlig ordning till ett annat tillgångsslag, troligtvis till övriga tillgångar, och blir fullt skattepliktiga. Det vore då rättvist att sådana aktiers förluster kan dras av i beskattningen.

Även de två andra motiveringarna för NärSkL 8 a § existens är svaga. För det första bryter de mot de principiella ståndpunkterna som man har i samfundsbeskattningen. För det andra är det helt enkelt inte logiskt argumenterade. Det finns uppenbara luckor i argumentationen. Lagstiftaren borde bland annat ha tagit starkare ställning till hur bestämmelserna kring förtäckt dividend eller kringgående av skatt ska tas i beaktande gällande detaljmotiveringarna. Även om det kan finnas fog för ett begränsande av till övriga tillgångar ingående aktiers överlåtelser bör det motiveras på godtagbara grunder.

Sammanfattningsvis kan man konstatera att lagändringarna är allmänt taget en förbättring till det gamla. De möjliggör en effektivare användning av övriga tillgångar i näringsverksamheten men avdragsbegränsningen förblir ett problem. På grund av NärSkL 8 a § gynnar det inte bolag att erhålla överlåtelseförluster i till övriga tillgångar ingående aktier. Det lönar sig för bolag att försöka ompaketera deras aktieinnehav till finansierings- eller omsättningstillgångar. Detta behov kommer dock naturligtvis att variera beroende på samfund. Med RP 257/2018 rd. och Juha Sipiläs regeringsprogram ursprungliga avsikt om sloandet av förvärvskällabundenheten av förlustutjämnings så kan man konstatera att i den frågan lyckades inte regeringspropositionen. Inkomstskattelagens 119 och 120 § är fortfarande i kraft. Förvärvskällabundenheten förblir alltså ett problem för de samfund som idkar näringsverksamhet och jordbruk och övriga samfund.

Gällande den andra forskningsfrågan är det ännu för tidigt att värdera lagändringarnas fullständiga effekt. Potentiella framtida gränsdragningar kan dock skönjas mellan

finansierings- och övriga tillgångar samt omsättningstillgångar. Ett annat problem som relaterar till lagändringen är problematiken kring NärSkL 12 § användning av begreppet näringsverksamhet. Det är dock inte troligt att de aktieinnehav som anses tillhöra övriga tillgångar skulle efter lagändringen förvandlas till anläggningstillgångar. Det finns dock en risk att det motsatta händer. Övriga tillgångars beskattningsbehandling är förmånligare för bolag än vad skattepliktiga till anläggningstillgångar ingående aktiers är.

När finansieringstillgångars definition har utvidgats blir dynamiken mellan NärSkL 9 § och NärSkL 12 a § intressant. NärSkL 8 a § spökar även här. Övrig tillgångar är i jämförelse med finansieringstillgångar i en betydligt sämre position i samfundsbeskattningen. Samfund har alltså incitament att ompaketera deras till övriga tillgångar ingående aktier som finansieringstillgångar. Med tanke på världsläget kan liknande fall som HFD 2013:69 förekomma var domstolen måste ta ställning till om ett aktieinnehav är en finansieringstillgång eller en övrig tillgång. Aktieägandets ursprung och natur blir då relevant. Man kan återkalla de tre förutsättningarna som HFD 2013:69 lägger fram för placeringar. Avvägningen mellan tillgångsslagen är inte längre lika enkel att göra. Utöver de tre kraven blir bland annat långfristighet ett element som HFD sannolikt blir tvungen att ta ställning till. Säkerligen finns det samfund som äger aktier som skaffats mellan 1-5 år och som tills vidare har deklarerats som samfundets övriga tillgångar men kanske i verkligheten borde vara finansieringstillgångar. Det är fullt möjligt att om 6-9 års tid vi kommer att se nya HFD-beslut gällande just denna fråga.

Den ovannämnda problematiken existerar inte i samma utsträckning mellan anläggnings- och övriga tillgångar. Mellan anläggningstillgångar och övriga tillgångar ser det ut som att problem kan uppstå främst på grund av NärSkL 12 § otydliga ordval. Det är möjligt att i nya HFD-beslut NärSkL 12 § tillämpningsområde tas under granskning. Detta är indirekt en konsekvens av införandet av NärSkL 12 a § men har mera att göra med själva begreppet anläggningstillgång än övrig tillgång. Samtidigt så har rättspraxisen kring anläggningstillgångar redan tidigare varit en förvärvskällafråga. Nu när den förs över till en tillgångsslagsindelningsfråga handlar det mest om att analysera de gamla tolkningsbanorna med lite olika parametrar. Det är inte sannolikt att några betydande nya skiljelinjer skulle växa fram. En lagändring i NärSkL 12 § ordalag vore ett sätt att säkerställa den gällande rättens och rättspraxisens fortsatta tillämpning.

Ur ett historiskt perspektiv är oenigheter mellan skatteskyldiga och Skatteförvaltningen vanliga just gällande anläggningstillgångarnas tillämpningsområde. Med det i åtanke är det föga förvånande om det fortsättningsvis är så att skatteskyldiga och Skatteförvaltningen vill dra åt motsatta håll i denna fråga. Det går dock inte skylla på RP 257/2018 rd. för denna naturlag. Problemet ursprung är nämligen NärSkL 6 b § 1 mom.

Potentiella kommande problem gällande anläggningstillgångar är tvåfaldiga. Den första är lagstiftarens försummelse med NärSkL 12 §. Det vore lämpligt att bestämmelsen ändras så att den uttryckligen använder sig av samma begreppet rörelse och yrkesutövning. Den andra berör problematiken kring NärSkL 6 b § 4 mom. skattepliktiga överlåtelser av till anläggningstillgångar ingående aktier och hur NärSkL 6 b § 4 mom. avdragsrätt är mera inskränkande än NärSkL 8 a § avdragsrätt. Åtminstone på teoretisk nivå betyder diskrepansen det att skattetagare och skatteskyldiga byter plats när det kommer till den traditionella argumentationen gällande aktiers rätta tillgångsslag.

Angående omsättningstillgångar och övriga tillgångar kan det argumenteras att den formella kraven för värdepappershandel har förstärkt sin position gentemot de materiella förutsättningarna. Det kan hända att aktieöverlåtelser behandlas som omsättningstillgångar med svagare grunder än tidigare i och med sloandet av indelningen i förvärvskällor. Denna punkt är dock spekulation. Även om det finns en större möjlighet för samfund att paketera deras aktieinnehav som omsättningstillgångar ter den ut som ett sämre val jämfört med en ompaketering till finansieringstillgångar. Finansieringstillgångar åläggs inte samma materiella och formella krav som för omsättningstillgångar. De kraven som kan skönjas i HFD 2013:69 är ändå någorlunda enkla att uppnå.

Över lag är begreppen långfristighet och kortfristighet i näringskattelagen intressanta. I rättspraxis är kortfristiga finansieringstillgångar en ägarskapsperiod på 1-3 år. Till anläggningstillgångar ingående aktier anses vara långfristiga om de ägs i över ett år och uppfyller NärSkL 6 b § 2 mom. övriga krav. Beståendehet kan vara ännu kortvarigare om det handlar om anläggningstillgångar som faller under NärSkL 33 §. Ur ett historiskt perspektiv har långvarighet gällande fastigheter och värdepapper i sin tur menat en

ägarperiod på 5-10 år och före 2020 ansågs 5 år av passivt ägande tillräckligt för att en tillgång kan föras över till förvärvskällan för annan verksamhet. Under kommande åren blir HFD säkerligen tvungen att ta ställning till hur man ska tolka ägarskapsperiodernas roll i fortsättningen. På allmän nivå ter sig användningen av dessa temporala begrepp tämligen fallspecifikt och nästan intetsägande. För att näringskattelagen ska upprätthålla en intern koherens vore det logiskt att tolka en ägandeperiod som överskrider ett år som långvarigt. Om så inte är fallet är det de andra indikatorerna som används i helhetsbedömningen som ska vara vägledande. Ägarskapet av en tillgång måste alltid värderas med stöd av en helhetsbedömning. I helhetsbedömningen är ägarskapets längd endast en faktor ur många. Det är då intressant att i lagtexten och förarbeten just denna faktor förs fram som en betydande och vägledande indikator av den rätta tillgångsslagen.

Det bör även ordas några meningar om allt som denna pro gradu-avhandling inte berörde eller diskuterade. Som redan framkom i avgränsningen togs inga bokföringsrättsliga eller bolagsrättsliga frågor upp. Bokföringsrätten är starkt kopplad med näringskattelagen och samfundsbeskattningen över lag. Särskilt näringskattelagens avskrivningsmetoder kan inte undersökas utan att ta bokföringsmässiga frågor upp. Detta är också varför avskrivningsmetoderna som finns i näringskattelagen för anläggningstillgångar och övriga tillgångar inte diskuterades desto noggrannare. Utöver detta var avhandlingens primära syfte att undersöka aktieöverlåtelser beskattningsbehandling, NärSkL 8 a § motiveringar samt försöka urskilja om lagen leder till större ändringar i gällande rätten. På grund av denna avgränsning behandlades de andra tillgångsslagens bestämmelser inte i fullo, bland annat gällande nedskrivningar och avdragbarheter av vissa speciella tillgångsposter, så som låneräntor.

Källor

Litteratur

Andersson, Edward: Tulolähdejaon merkitys yritysverotuksessa erityisesti yhteisöjen kohdalla. Verotus 2/1998 s. 126–135.

Andersson, Edward – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. 14. upplagan. Talentum, 2014.

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? opas oikeustieteen metodologiaan. Helsingin Yliopisto, 2011.

Kolehmainen, Antti: Tutkimusongelma ja metodi lainopillisessa työssä. Edita Publishing Oy, 2016.

Koponen, Juha: Yrittäjän verokäsikirja. Verotieto Oy, 2011.

Juusela, Janne: Osinkojen ja osakeluovutusten verotus. Talentum, 2004.

Järvenoja, Markku: Oikeuskäytäntöä: Käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoiton verovapaus ja luottamuksensuojan soveltuvuus – ratkaisujen KHO 2010:64 ja KHO 2010:50 arviointia. Lakimies 3/2011 s. 576–590.

Järvenoja, Markku: Tulolähdeuudistus ja yritysjärjestelyt. Edilex 2021/41.

Kukkonen, Matti: Yritysten luovutusvoittoverotuksen sudenkuopista. Verotus 3/2007 s. 261–280.

Kukkonen, Matti: Yrityksen luovutusvoittojen verotus. Talentum, 2007.

Kukkonen, Matti: EVL-tulolähteen rajanveto-ongelmat ja asiantuntijayhtiön sivuuttaminen verotuksessa. Verotus 2/2009 s. 145–156.

Kukkonen, Matti – Walden, Risto: Elinkeinoverolaki käytännössä. WSOY, 2009.

Lausunto hallituksen esityksestä laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta (HE 257/2018 vp.), Jaakko Ossa, 2018.

Lausunto eduskunnan verojaostolle HE 257/2018, Suomen Tilintarkastajat 2018.

Lausunto hallituksen esityksestä laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta (HE 257/2018 vp.), Veronmaksajain Keskusliitto Ry, 2018.

Leppänen, Mira: Tulolähdejako osakeyhtiön verotuksessa – tarpeeton reliikki vai välttämätön paha? Turun Yliopisto, pro gradu-avhandling, 2010.

Malmgren, Marianne: Kahdenlaista elinkeinotoimintaa tuloverotuksessa? Edilex 2020.

Malmgren, Marianne: Käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoittojen verovapaus elinkeinotulolähteessä yhteisöjen tulolähdejaon muutoksen jälkeen. Edilex, 2021.

Myrsky, Matti: Oikeustapauksia – Korkeimmasta hallinto oikeudesta: mikä on käyttöomaisuutta? Missä menee TVL:n ja EVL:n soveltamisalueiden raja? Milloin verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa? Ratkaisujen KHO 2010:50, KHO 2010 T 2675 ja KHO 2010:64 arviointia. Defensor Legis 6/2010 s. 901 – 909.

Myrsky, Matti – Malmgrén, Marianne: Elinkeinotulon verotus. Alma Talent, 2014.

Myrsky, Matti – Malmgrén, Marianne: Elinkeinotulon verotus. Alma Talent, 2020.

Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko: Elinkeinotulon verotus. Talentum, 2010.

Määttä, Kalle: Lyhytaikaiset veronalennukset lain tulkinnan ja veropolitiikan haasteena. Verotus 1/2023 s. 43 – 50.

Niskakangas, Heikki: Käyttöomaisuusosakkeen käsitteestä. Verotus 1/2007 s 4–15.

Nuotio, Vesa-Pekka: Arvopapereihin perustuvien saamisten lopullisia arvonmenetyksiä ja arvonalentumisia. Verotus 3/2023 s. 267 – 278.

Nykänen, Pekka: Yhteisöjen tulolähdejako uudistuu verovuonna 2020. Edilex.

Ossa, Jaakko: Myyntivoittoverotus käytännössä. Tietosanoma Oy, 2006.

Penttilä, Seppo: Jakautuminen ja olosuhteiden muutos osakkeiden käyttöomaisuusluonnetta arvioitaessa – KHO 2019:129. Edilex, 2019.

Penttilä, Seppo: KHO:n linjaratkaisuja käyttöomaisuusosakkeiden luovutuksista. Verotus 4/2013 s. 336–348.

Penttilä, Seppo – Nykänen, Pekka – Nieminen, Martti: Parempaan yritysverotukseen. Edita, 2019.

Penttilä, Seppo: Uudistettu yhteisöjen tulolähdejaottelu. Verotus 2/2019 s. 132–145.

Rabbe, Gunnar – Hellenius, Richard: Det svenska skattesystemet. Nordstedts Juridik, 2011.

Sukula, Laura: Uudistuva omaisuuslajijako ja osakeluovutusten verosuunnittelu. Turun Yliopisto, pro gradu-avhandling, 2019.

Sääski Keskitalo, Wisa: Osakeyhtiön verovapaat osakeluovutukset. Lapin yliopisto, doktorsavhandling, Suomen Lakimiesyhdistys, 2012.

Voipio, Jaakko: Elinkeinoverolain tausta, syyt ja kehittyminen. Vammalan Kirjapaino Oy, 1979.

Offentligt Tryck

Finansministeriets arbetsgrupp 12/2002

Finansministeriet, Plan för de offentliga finanserna 2015 – 2018.

Hallituksen esitys 172/1967 vp. eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta ja siihen liittyviksi laeiksi.

Hallituksen esitys 116/1985 vp. eduskunnalle laeiksi tulo ja varallisuusverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, maatilatalouden tuloverolain 5 §:n ja verotuslain 60 §:n muuttamisesta.

Hallituksen esitys 110/1988 vp. Eduskunnalle laeiksi 1) elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja 2) konserniavustuksesta annetun lain muuttamisesta.

Regeringens proposition 203/1992 rd. Till riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och lagen om koncernbidrag vid beskattningen.

Regeringens proposition 92/2004 rd. till riksdagen med förslag om ändring av företags- och kapitalbeskattningen.

Regeringens proposition 257/2018 rd. till riksdagen med förslag till lagar om ändring av lagen om beskattning av näringsverksamhet, inkomstskattelagen och vissa andra lagar.

Regeringens proposition 77/2023 till riksdagen med lagstiftning om minimiskatt för stora koncerner.

Skatteförvaltningen, Allmänna principer för värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen Diarienummer VH/5910/00.01.00/2022.

Skatteförvaltningen, Försäljning av lägenhetsaktier – gränsdragning mellan förvärvskällan för näringsverksamhet och förvärvskällan för annan verksamhet Diarienummer A209/200/2014.

Skatteförvaltningen, Förtroendeskydd i beskattningsförfarandet Diarienummer VH/4957/00.01.00/2023.

Skatteförvaltningen, Personalförmåner i beskattningen Diarienummer VH/6863/00.01.00/2022.

Skatteförvaltningen, Rätten att dra av nedskrivningar av fordringar i beskattningen av näringsinkomst Diarienummer VH/234/00.01.00/2023.

Skatteförvaltningen, Skattebehandlingen av överlåtelser av anläggningstillgångsaktier i samfund Diarienummer VH/5186/00.01.00/2023.

Skatteförvaltningen, Skatteförvaltningens anvisning för harmonisering av beskattningen vid beskattningen för 2009 Diarienummer 1204/32/2009.

Skatteförvaltningen, Slopandet av indelningen i förvärvskällor för vissa samfund
9.8.2022 Diarienummer VH/3527/00.01.00/2022.

Skatteförvaltningen, Vinster och förluster från överlåtelse av egendom i en fysisk
persons inkomstbeskattning Diarienummer VH/330/00.01.00/2019.

Statsrådets Kansli, Lösningarnas Finland: Strategiskt program för statsminister Juha
Sipiläs regering 29.5.2015.

Rättsfall

Skatteförvaltningsnämnden

CSN: 1997/76

CSN: 2020/16

CSN: 2023/3

CSN: 2023/18

Högsta Förvaltnings domstolen

HFD 2002:56

HFD 2003 T 941

HFD 2010:50

HFD 2010:64

HFD 2012:73

HFD 2012:74

HFD 2013:45

HFD 2013:69

HFD 2013:96

HFD 2017:44

HFD 2019:61

Europeiska unionens domstol

Domstolens dom av den 28 januari 1986 mål 270/83.

Domstolens dom (stora avdelningen) den 7 september 2004 i mål C – 319/02, angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställdes av Korkein hallinto-oikeus (Finland), genom beslut av den 10 september 2002, som inkom till domstolen den 12 september 2002, i ett mål anhängiggjort av Petri Manninen.

Källor på Internet

Finlands Bank: Euriborot kuukausittain. <
https://www.suomenpankki.fi/fi/Tilastot/korot/kuviot/korot_kuviot/euriborokorot_kk_chrt_fi/> (12.12.2023).

Ojala, Markku: Osakkeet rahoitus- tai vaihto-omaisuutena vai muun omaisuuden omaisuuslajina osakeyhtiön verotuksessa.
<<https://tilitoimistossa.taloushallintoliitto.fi/asiantuntija-vastaa/osakkeet-rahoitus-tai-vaihto-omaisuutena-vai-muun-omaisuuden-omaisuuslajina-osakeyhtion-verotuksessa>>
(30.3.2021)

Skatteverket: Näringsbetingade andelar. <
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.14/404797.html>>
(12.12.2023).

Tilastokeskus: Pääkaupunkiseudulla asumisen elintaso on pysynyt ennallaan kolme sukupolvea. https://www.stat.fi/artikkelit/2012/art_2012-03-12_004.html (12.12.2023).

