

Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås att lagen om gottgörelse för bolagsskatt ändras så, att inkomstskattens minimibelopp och storleken av gottgörelsen för bolagsskatt motsvarar en 28 procents bolagsskattesats. Effekten på inkomstskattens minimibelopp av förtäckt vinstöverföring till utländsk delägare föreslås bli förtydligad. Begränsningarna i fall av ägarbyte vad gäller utnyttjandet av oanvända gottgörelser samt skatteöverskott föreslås utsträckta att gälla även indirekta ägarbyten. Det föreslås att vissa ansökningsärenden överförs från finansministeriet till skattestyrelsen för avgörande.

Lagen avses träda i kraft så snart som möjligt efter att den har antagits och blivit stadfäst. Den skall tillämpas första gången vid beskattningen för 1996. Stadgandena om storleken av gottgörelsen för bolagsskatt skall likväl tillämpas först på den dividend som utdelas för skatteåret 1996 och åren därefter.

Propositionen ansluter sig till budgetpropositionen för 1996 och avses bli behandlad i samband med den.

MOTIVERING

1. Nuläge och föreslagna ändringar

1.1. Ändringar till följd av höjningen av bolagets inkomstskatteprocentsats

Enligt 4 § lagen om gottgörelse för bolagsskatt har en dividendtagare på basis av dividenden rätt till en gottgörelse för bolagsskatt som motsvarar 1/3 av dividendbeloppet. Enligt 6 § skall ett bolag som delar ut dividend i inkomstskatt betala minst 1/3 av den dividend som enligt beslut av bolaget skall delas ut för skatteåret (inkomstskattens minimibelopp).

Storleken av gottgörelsen för bolagsskatten och inkomstskattens minimibelopp grundar sig på en 25 procents bolagsskattesats. Den föreslagna höjningen av bolagsskattesatsen från 25 till 28 procent förutsätter att gottgörelsen för bolagsskatt och inkomstskattens minimibelopp ändras på motsvarande sätt. I

annat fall motsvarar inte den gottgörelse för bolagsskatt som dividendtagaren får det skattebelopp som bolaget betalar.

Den gottgörelse för bolagsskatt samt det inkomstskatteminimibelopp, som motsvarar en ny 28 procents bolagsskattesats är 7/18. Det föreslås att lagens 4 och 6 §§ ändras i enlighet därmed. På samma gång görs en språklig ändring i 4 §.

Bolagsskatten på dividend som delas ut för räkenskapsperioder som gått till ända åren 1993—1995 har fastställts enligt en 25 procents skattesats och inkomstskattens minimibelopp har utgjort 1/3 av den dividend som enligt beslut har delats ut. För att den gottgörelse för bolagsskatt som hänför sig till dividenden för dessa skatteår skall motsvara bolagets skatt, föreslås att övergångsstadgandet i 14 § ändras så, att storleken av gottgörelsen för bolagsskatt uppgår till 1/3 av dividendens belopp, om dividenden delats ut för skatteåren 1993—1995. Ännu skatteå-

ret 1996 är detta den vanligaste situationen vid beskattningen av dividendtagare, eftersom huvuddelen av dividenderna delas ut för den räkenskapsperiod som utgår 1995.

1.2. Internationella förtäckta vinstöverföringar

Enligt 6 § 2 mom. lagen om gottgörelse för bolagsskatt tillämpas på sådan förtäckt dividend som avses i 57 § beskattningslagen vad som stadgas om den dividend som ett bolag har beslutat dela ut. En förtäckt dividendutdelning inverkar sålunda på minimibeloppet av bolagets inkomstskatt och kan leda till kompletteringsskatt. I lagen om gottgörelse för bolagsskatt nämns inte, utöver 57 § beskattningslagen, den 73 § beskattningslagen som gäller internationella förtäckta vinstöverföringar. Eftersom förtäckta vinstöverföringar som sker till utlandet i de flesta fall rättas till med stöd av 73 § beskattningslagen, har det i beskattningspraxis förekommit fall där en vinstöverföring till en utländsk delägare inte har beaktats då inkomstskattens minimibelopp räknats ut.

Arbetsgruppen för en reform av den internationella beskattningen (FM 1995:10) föreslog att 6 § 2 mom. lagen om gottgörelse för bolagsskatt förtydligas på ett sådant sätt att det står klart att också förtäckt vinstöverföring som sker till en utländsk delägare beaktas som en rat som jämföras med dividend som man har beslutat att dela ut. Det föreslås att stadgandet förtydligas på så sätt att en förtäckt vinstöverföring till en utländsk delägare enligt 73 § beskattningslagen nämns i lagrummet, vid sidan av förtäckt dividend enligt 57 § beskattningslagen. Kompletteringen snarare förtydligar än väsentligen ändrar på rättstillståndet, eftersom man vanligtvis har kunnat komma fram till samma resultat också hittills utgående från att också 57 § beskattningslagen i allmänhet kan tillämpas på vinstöverföring som sker till utländsk delägare. Också en skatteavtalsbestämmelse om inkomstkorrigering kan ofta tillämpas på internationell förtäckt vinstöverföring, men en hänvisning till 73 § beskattningslagen är tillräcklig för att täcka dessa situationer.

Med stöd av 73 § beskattningslagen kan ett företags inkomst rättas till också i sådana fall då vinstöverföringen sker från ett finländskt moderbolag till ett utländskt dotterbolag eller i övrigt från en delägare i rikt-

ning mot bolaget. Dyliga överföringar kan inte jämföras med utdelad dividend. Det föreslagna stadgandet skall inte heller gälla fall där vinstöverföringen har skett från delägarhåll i riktning mot bolaget. På samma sätt som 57 § beskattningslagen kunde stadgandet däremot någon gång finna tillämpning, även om den som mottar överföringen inte är någon direkt delägare i det inkomstöverförande bolaget. Lagrummet kan tillämpas till exempel på vinstöverföring till systerbolag eller till en delägars moderbolag, om det kan anses att vinsten har varit till fördel för en delägare i det överförande bolaget.

1.3. Ägarbytenas inverkan på hur oanvända gottgörelser samt skatteöverskott skall beaktas

Enligt 5 a § 1 mom. lagen om gottgörelse för bolagsskatt avdras oanvända gottgörelser inte från inkomstskatter som påförs för senare skatteår, om under det år då den oanvända gottgörelsen uppkom eller därefter över hälften av samfundets aktier eller andelar har bytt ägare på grund av något annat fång än arv eller testamente eller över hälften av medlemmarna i samfundet blivit nya. Enligt paragrafens 2 mom. kan finansministeriet emellertid av särskilda skäl, när det med tanke på samfundets fortsatta verksamhet är behövt, på ansökan bevilja rätt att avdra oanvända gottgörelser.

Enligt 8 § 3 mom. beaktas skatteöverskottet inte, om under det år då skatteöverskottet uppstod eller därefter över hälften av bolagets aktier eller andelar har bytt ägare på grund av något annat fång än arv eller testamente eller över hälften av medlemmarna i bolaget blivit nya. Enligt paragrafens 4 mom. kan finansministeriet emellertid av särskilda skäl, när det med tanke på bolagets fortsatta verksamhet är behövt, på ansökan bevilja rätt att beakta skatteöverskottet.

Utgångspunkten för de nämnda stadgandena är att oanvända gottgörelser eller skatteöverskott i regel inte kan användas efter ett ägarbyte. I praktiken har begränsningarna i fråga om ägarbyte kringgått i stor utsträckning genom att man ordnat med ett indirekt ägande, varvid ett bolags faktiska ägarbyte har kunnat skötas genom att man sålt ett holdingbolag som placerats emellan. Detta har inte betraktats som överlåtelse av bolags aktier eller andelar.

De stadganden som begränsar en minskning av skatteöverskott samt fastställda förluster efter ägarbyten har bidragit till en utveckling där bolagens ägarförhållanden allt oftare är sammanlänkade. Det finns ingen orsak att gynna en sådan utveckling med hjälp av lagstiftningen. Det föreslås därför att begränsningarna i fråga om utnyttjandet av oanvända gottgörelser samt skatteöverskott utvidgas till att gälla fall där bolagets aktiemajoritet i ekonomisk mening har bytt ägare genom en överföring av indirekt ägande. En dylik reglering måste av praktiska skäl genomföras på ett i viss mån schablonmässigt sätt. Enligt förslaget skall också i vissa fall en ändring av aktieägarens ägarförhållanden betraktas som en överföring av bolagets aktier. Så är fallet när största delen av aktierna eller andelarna i ett samfund eller en sammanslutning som äger minst 20 % av bolagets aktier byter ägare. Då skulle det anses att alla aktier som ägs av vederbörande holdingsamfund eller holdingsammanslutning har bytt ägare när det räknas ut om över hälften av bolagets aktier har bytt ägare.

Det är förenligt med de mål som uppställts för utvecklingen av förvaltningen att från ministeriet flytta bort sådana ärenden som gäller enskilda fall. Avgörandet av ärenden gällande skattelättnader, som hörde till finansministeriets uppgifter, överfördes genom en lagändring år 1994 nästan i sin helhet på skattestyrelsen. Avgörandet av ansökningar gällande beaktande av skatteöverskott samt avdrag för oanvända gottgörelser kvarstod likväl vid finansministeriet. Den främsta orsaken till detta var att stadgandena om verkningarna av ägarbyten var färska, och att någon klar uppfattning om de olika situationerna inte ännu hade bildats, liksom inte heller någon fast praxis.

Varje år har vid finansministeriet behandlats några tiotal ansökningar om beaktande av skatteöverskott. Vid behandlingen av ansökningar har det inte kommit fram några skäl till att avgörandet av ärenden, mot gängse praxis, borde bibehållas hos finansministeriet. Det föreslås därför att avgörandet av ansökningar som gäller beaktande av skatteöverskott skall överföras på skattestyrelsen.

Stadgandet om beaktande av skatteöverskott efter ägarbyten motsvarar till sin ordalydelse i hög grad det stadgande som berör bibehållande av avdragsrätten för förluster. I

praktiken har endast några få ansökningar gällande skatteöverskott blivit godkända. Beaktandet av skatteöverskott har samband med bolagets vinstutdelning till aktieägarna, och en sänkning av kostnaderna i samband med vinstutdelningen har endast i få fall ansetts vara behövlig med tanke på bolagets fortsatta verksamhet på det sätt som lagens 8 § 4 mom. förutsätter. Det har emellertid hänt att rätt till beaktande av skatteöverskott har beviljats bl.a. i affärer där det varit fråga om en generationsväxling samt i vissa andra ägarbyten i fråga om småföretag, där en vinstfördelning helt klart för den nya företagaren har varit nödvändig för att klara av finansieringskostnaderna till följd av företagsköpet. I samtliga fall förutsätts att det inte är fråga om ett företagsköpsarrangemang där skatteöverskotten spelar en viktig roll. Ett sådant försvårande drag finns inte heller i allmänhet i situationer där över hälften av aktierna i ett bolag som noteras på värdepappersbörsen med tiden byter ägare i en livlig offentlig handel.

Antalet ansökningar gällande beaktande av oanvända gottgörelser efter ägarbyte har varit väldigt litet. Då övriga ansökningsärenden har flyttats bort från finansministeriet är det inte motiverat att vid ministeriet hålla kvar heller ärenden som gäller oanvända gottgörelser.

2. Ekonomiska verkningar

Förslagen till storlek av gottgörelsen för bolagsskatt och av minimibeloppet för inkomstskatt är en direkt följd av den höjning av kapitalinkomstskatteprocentsatsen och samfundsinkomstskatteprocentsatsen vars verkningar har bedömts i regeringens proposition med förslag till ändring av inkomstskattelagen. Till övriga delar är propositionens ekonomiska verkningar obetydliga.

3. Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts som tjänsteuppdrag vid finansministeriet. Förslaget gällande internationella förtäckta vinstöverföringar grundar sig på arbetsgruppens för en reform av den internationella beskattningen promemoria (FM 1995:10).

4. Ikraftträdande

De föreslagna stadgandena skall i regel tillämpas första gången vid beskattningen för 1996. Stadgandena om storleken av gottgörelsen för bolagsskatt skall likväl tillämpas först på dividender som utdelas för skatteåret 1996 och senare skatteår. Ändringarna gällande indirekt ägande skall enligt förslaget tillämpas på ägarbyten som ägt rum efter det att propositionen överlåtits, eftersom verkningarna av ändringarna annars i många

fall skulle kunna hindras genom konstruktion av än mer komplicerade företagsstrukturer innan ändringarna träder i kraft. Överföringen av ansökningar från finansministeriet på skattestyrelsen föreslås gälla ansökningar som är under behandling då lagen träder i kraft och ansökningar som görs efter denna tidpunkt.

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

L a g om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen den 29 december 1988 om gottgörelse för bolagsskatt (1232/88) 4 § 1 mom., 5 a § 1 och 2 mom., 6 §, 8 § 3 och 4 mom. och 14 § 2 mom.,

sådana de lyder, 4 § 1 mom., 8 § 3 och 4 mom. och 14 § 2 mom. i lag av den 30 december 1992 (1542/92), 6 § delvis ändrad genom nämnda lag, samt 5 a § 1 och 2 mom. i lag av den 12 november 1993 (932/93), som följer:

4 §

En dividenstagare har på basis av den dividend som han har fått från ett bolag rätt till en *gottgörelse för bolagsskatt* som uppgår till 7/18 av dividendbeloppet.

5 a §

Oanvända gottgörelser avdras inte från inkomstskatter som påförs för senare skatteår, om under det år då den oanvända gottgörelsen uppkom eller därefter över hälften av samfundets aktier eller andelar har bytt ägare på grund av något annat fång än arv eller testamente eller över hälften av medlemmarna i samfundet blivit nya. Om det har skett ett motsvarande ägarbyte i ett samfund eller en sammanslutning som äger minst 20 procent av ett samfunds aktier eller andelar, anses de aktier eller andelar som ägs av det förstnämnda samfundet eller sammanslutningen ha bytt ägare.

Utan hinder av 1 mom. kan skattestyrelsen av särskilda skäl, när det med tanke på samfundets fortsatta verksamhet är behövligt, på ansökan bevilja rätt att avdra oanvända gottgörelser.

6 §

Ett bolag som delar ut dividend skall i inkomstskatt betala minst 7/18 av den dividend som enligt beslut av bolaget skall delas ut för skatteåret (*inkomstskattens minimibelopp*).

På förtäckt dividend enligt 57 § beskattningslagen samt på sådan förtäckt vinstöverföring från bolag till aktieägares förmån som avses i 73 § beskattningslagen tillämpas vad som stadgas om den dividend som ett bolag har beslutat dela ut.

8 §

Skatteöverskotten beaktas dock inte, om under det år då skatteöverskottet uppstod eller därefter över hälften av bolagets aktier eller andelar har bytt ägare på grund av något annat fång än arv eller testamente eller över hälften av medlemmarna i bolaget blivit nya. Om det har skett ett motsvarande ägarbyte i ett samfund eller en sammanslutning som äger minst 20 procent av ett bolags aktier eller andelar, anses de aktier eller andelar som ägs av samfundet eller sammanslutningen ha bytt ägare.

Utan hinder av 3 mom. kan skattestyrelsen av särskilda skäl, när det med tanke på bolagets fortsatta verksamhet är behövligt, på

ansökan bevilja rätt att beakta skatteöver-
skott.

14 §

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1990. I fråga om dividend som delas ut för skatteåret 1990 är inkomstskattens minimibelopp och storleken av gottgörelsen för bolagsskatt dock 21/29 av dividendens belopp. Vid beskattningen av dividendtagare skall lagen inte tillämpas på dividender som har delats ut för en räkenskapsperiod som har löpt ut före lagens ikraftträdande. Vad gäller dividend som delas ut för skatteåret 1991 är inkomstskattens minimibelopp och storleken av gottgörelsen för bolagsskatt 2/3 av dividendens belopp. I

fråga om dividend som delas ut för skatteåret 1992 är inkomstskattens minimibelopp och storleken av gottgörelsen för bolagsskatt 9/16 av dividendens belopp. I fråga om dividend som delas ut för skatteåren 1993—1995 är inkomstskattens minimibelopp och storleken av gottgörelsen för bolagsskatt 1/3 av dividendens belopp.

Denna lag träder i kraft den 199 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996. Lagens 5 a § 1 mom. och 8 § 3 mom. tillämpas på ägarbyten som skett den 6 september 1995 och därefter. Lagens 5 a § 2 mom. och 8 § 4 mom. tillämpas på ansökningar som är under behandling då lagen träder i kraft och på ansökningar som görs efter denna tidpunkt.

Helsingfors den 5 september 1995

Republikens President

MARTTI AHTISAARI

Finansminister *Iiro Viinanen*

L a g

om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen den 29 december 1988 om gottgörelse för bolagsskatt (1232/88) 4 § 1 mom., 5 a § 1 och 2 mom., 6 §, 8 § 3 och 4 mom. och 14 § 2 mom., sådana de lyder, 4 § 1 mom., 8 § 3 och 4 mom. och 14 § 2 mom. i lag av den 30 december 1992 (1542/92), 6 § delvis ändrad genom nämnda lag, samt 5 a § 1 och 2 mom. i lag av den 12 november 1993 (932/93), som följer:

Gällande lydelse

4 §

En dividendtagare har på basis av den dividend som han har fått från ett bolag rätt till en *gottgörelse för bolagsskatt* som motsvarar 1/3 av dividendbeloppet.

5 a §

Oanvända gottgörelser avdras inte från inkomstskatter som påförs för senare skatteår, om under det år då den oanvända gottgörelsen uppkom eller därefter över hälften av samfundets aktier eller andelar har bytt ägare på grund av något annat fån än arv eller testamente eller över hälften av medlemmarna i samfundet blivit nya.

Utan hinder av 1 mom. kan finansministeriet av särskilda skäl, när det med tanke på samfundets fortsatta verksamhet är behövt, på ansökan bevilja rätt att avdra oanvända gottgörelser.

6 §

Ett bolag som delar ut dividend skall i inkomstskatt betala minst 1/3 av den dividend som enligt beslut av bolaget skall delas ut för skatteåret (*inkomstskattens minimibelopp*).

På förtäckt dividend enligt 57 § beskattningsslagen tillämpas vad som stadgas om

Föreslagen lydelse

4 §

En dividendtagare har på basis av den dividend som han har fått från ett bolag rätt till en *gottgörelse för bolagsskatt som uppgår till 7/18* av dividendbeloppet.

5 a §

Oanvända gottgörelser avdras inte från inkomstskatter som påförs för senare skatteår, om under det år då den oanvända gottgörelsen uppkom eller därefter över hälften av samfundets aktier eller andelar har bytt ägare på grund av något annat fång än arv eller testamente eller över hälften av medlemmarna i samfundet blivit nya. Om det *har skett ett motsvarande ägarbyte i ett samfund eller en sammanslutning som äger minst 20 procent av ett samfunds aktier eller andelar, anses de aktier eller andelar som ägs av det förstnämnda samfundet eller sammanslutningen ha bytt ägare.*

Utan hinder av 1 mom. kan *skattestyrelsen* av särskilda skäl, när det med tanke på samfundets fortsatta verksamhet är behövt, på ansökan bevilja rätt att avdra oanvända gottgörelser.

6 §

Ett bolag som delar ut dividend skall i inkomstskatt betala minst 7/18 av den dividend som enligt beslut av bolaget skall delas ut för skatteåret (*inkomstskattens minimibelopp*).

På förtäckt dividend enligt 57 § beskattningsslagen *samt på sådan förtäckt vinstöverföring från bolag till aktieägares förmån*

Gällande lydelse

den dividend som ett bolag har beslutat dela ut.

Föreslagen lydelse

som avses i 73 § beskattningsslagen tillämpas vad som stadgas om den dividend som ett bolag har beslutat dela ut.

8 §

Skatteöverskotten beaktas dock inte, om under det år då skatteöverskottet uppstod eller därefter över hälften av bolagets aktier eller andelar har bytt ägare på grund av något annat fång än arv eller testamente eller över hälften av medlemmarna i bolaget blivit nya.

Utan hinder av 3 mom. kan finansministeriet av särskilda skäl, när det med tanke på bolagets fortsatta verksamhet är behövt, på ansökan bevilja rätt att beakta skatteöverskott.

Skatteöverskotten beaktas dock inte, om under det år då skatteöverskottet uppstod eller därefter över hälften av bolagets aktier eller andelar har bytt ägare på grund av något annat fång än arv eller testamente eller över hälften av medlemmarna i bolaget blivit nya. *Om det har skett ett motsvarande ägarbyte i ett samfund eller en sammanslutning som äger minst 20 procent av ett bolags aktier eller andelar, anses de aktier eller andelar som ägs av samfundet eller sammanslutningen ha bytt ägare.*

Utan hinder av 3 mom. kan *skattestyrelsen* av särskilda skäl, när det med tanke på bolagets fortsatta verksamhet är behövt, på ansökan bevilja rätt att beakta skatteöverskott.

14 §

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1990. I fråga om dividend som delas ut för skatteåret 1990 är inkomstskattens minimibelopp och storleken av gottgörelsen för bolagsskatt dock 21/29 av dividendens belopp. Vid beskattningen av en dividendtagare skall lagen inte tillämpas på dividender som har delats ut för en räkenskapsperiod som har löpt ut innan lagen träder i kraft. Vad gäller den dividend som delas ut för skatteåret 1991 är inkomstskattens minimibelopp och storleken av gottgörelsen för bolagsskatt 2/3 av dividendens belopp. I fråga om dividend som delas ut för skatteåret 1992 är inkomstskattens minimibelopp och storleken av gottgörelsen för bolagsskatt 9/16 av dividendens belopp. Beträffande dividendtagare är gottgörelsen för bolagsskatt vid beskattningen för 1993 och därefter dock alltid 1/3 av dividendens belopp.

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1990. I fråga om dividend som delas ut för skatteåret 1990 är inkomstskattens minimibelopp och storleken av gottgörelsen för bolagsskatt dock 21/29 av dividendens belopp. Vid beskattningen av dividendtagare skall lagen inte tillämpas på dividender som har delats ut för en räkenskapsperiod som har löpt ut före lagens ikraftträdande. Vad gäller dividend som delas ut för skatteåret 1991 är inkomstskattens minimibelopp och storleken av gottgörelsen för bolagsskatt 2/3 av dividendens belopp. I fråga om dividend som delas ut för skatteåret 1992 är inkomstskattens minimibelopp och storleken av gottgörelsen för bolagsskatt 9/16 av dividendens belopp. I fråga om *dividend som delas ut för skatteåren 1993—1995 är inkomstskattens minimibelopp* och storleken av gottgörelsen för bolagsskatt 1/3 av dividendens belopp.

*Denna lag träder i kraft den 199 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1996. Lagens 5 a § 1 mom. och 8 § 3 mom. tillämpas på ägarbyten som*

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

*skett den 6 september 1995 och därefter.
Lagens 5 a § 2 mom. och 8 § 4 mom. till-
lämpas på ansökningar som är under be-
handling då lagen träder i kraft och på an-
sökningar som görs efter denna tidpunkt.*