

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

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås att i lagen om gottgörelse för bolagsskatt de bestämmelser ändras som gäller lindring av den internationella dubbelbeskattningen i fråga om dividender som finländska bolag får från utländska dotterbolag och delar ut vidare till sina utländska delägare. Avsikten är att man övergår från den nuvarande partiella lindring som grundar sig på befrielse från kompletteringsskatt till ett förfarande enligt vilket lindringen genomförs redan vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp.

Enligt förslaget skall de dividender som ett bolag delar ut till begränsat skattskyldiga inte vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp hänföras till den dividend som enligt beslut av bolaget skall delas ut, om bolaget från utlandet har fått motsvarande mängd dividender som är fria från skatt i Finland.

Sådana dividender från utlandet som inte till sitt fulla belopp kunnat beaktas under skatteåret skall enligt förslaget kunna beaktas under senare år i form av en ökning av de utländska dividenderna vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp. Avsikten är att dylika poster, som skall beaktas under senare år och som kallas dividendöverskott, skall hanteras som skatteöverskott. Vid ägarbyten skall överförandet av dividendöver-

skott begränsas på samma sätt som när det gäller skatteöverskott.

Avsikten är att bestämmelserna skall tillämpas på motsvarande sätt när ett bolag delar ut dividender som erhållits från utlandet vidare inom koncernen till ett finländskt moderbolag och likaså när ett dylikt bolag delar ut dividender vidare till sin utländska delägare.

Enligt förslaget skall skattelindringen tillämpas endast på dividend som delas ut av ett samfund som har hemvist i en sådan skatteavtalsstat, där samfundens inkomstskatt inte i väsentlig grad avviker från den skatt som skall betalas i Finland. En ytterligare förutsättning är att samfundet i fråga inte har dragit nytta av lagstiftningen i sin hemviststat om särskilda skattelättnader. Enligt förslaget skall lindringsbestämmelserna dock kunna tillämpas om nivån på inkomstbeskattningen för samfundet är minst 3/5 av beskattningsnivån för ett inhemskt samfund.

Vidare föreslås att bestämmelserna om räknandet till godo av oanvända gottgörelser preciseras.

Lagen avses träda i kraft så snart som möjligt efter det att den har antagits och blivit stadfäst. Den tillämpas första gången vid beskattningen för 2000.

ALLMÄN MOTIVERING

1. Nuläge

1.1. Lagstiftning

Lindrandet av dubbelbeskattningen av dividender som erhållits från utlandet

Både dividender från utlandet och sådana

som betalas till utlandet är enligt huvudregeln skattepliktig inkomst i Finland. För lindrande av internationell dubbelbeskattning har ett flertal undantag gjorts från denna huvudregel. Enligt 6 § 2 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) är dividend som ett finländskt samfund får från ett utländskt sam-

fund inte skattepliktig inkomst, om mellan hemviststaten för det samfund som betalar dividenden och Finland är i kraft ett avtal för att undvika dubbelbeskattning som har varit i kraft även den 1 januari 1995 och om de andelar som ägs av det finländska bolaget medför ett röstetal om minst 10 procent av röstetalet i det bolag som delar ut dividenden eller om det finländska bolaget innehar minst 25 procent av kapitalet i det samfund som delar ut dividenden. Med stöd av 3 § 5 mom. lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (627/1978) är dividender som betalas till utlandet fria från källskatt om dividendtagaren är ett sådant samfund med hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen som inte är berättigat till gottgörelse för bolagsskatt och som direkt innehar minst 25 procent av kapitalet i det bolag som betalar dividenden.

Huvudprincipen i det finländska systemet med gottgörelse för bolagsskatt är att sådan inkomst som ett finländskt bolag delar ut i dividend skall beskattas en gång i Finland. Enkelbeskattningen säkerställs i sista hand genom den kompletteringsskatteskyldighet som avses i 7 § lagen om gottgörelse för bolagsskatt (1232/1988). När det gäller dividender från utlandet finns följande två undantag från denna huvudregel.

Källskatt som har betalats i en främmande stat för dividend som är skattefri i Finland hänförs enligt 7 § i ovan nämnda lag i Finland till jämförelseskatten vid uträkningen av en eventuell kompletteringsskatt. I praktiken har bestämmelsen relativt liten betydelse, eftersom utländska dividender som är skattefria i Finland i allmänhet inte omfattas av källskatt i hemviststaten för det samfund som betalar dividenden.

Den andra undantagsbestämmelsen, 9 § 2 mom. som trädde i kraft vid ingången av 1995, gäller uttryckligen s.k. genomgångsdividender, dvs. dividender som erhållits från utlandet och som delas ut vidare till utlandet. Med stöd av lagrummet påförs kompletteringsskatt inte till den del som beloppet av den dividend som enligt beslut av bolaget skall delas ut inte överstiger beloppet av sådan dividend som bolaget under skatteåret erhållit från en främmande stat och som är undantagen från skatt (9 § 2 mom. 1 punkten) och dividendtagaren är ett begränsat skattskyldigt samfund som innehar 25 procent av kapitalet i det bolag som delar ut dividenden (9 § 2 mom. 2 punkten).

Exempel

X Ab, av vars aktier 35 % innehas av det utländska bolaget A, 25 % av det utländska bolaget B och 40 % av finländska delägare, har fått 100 mk i skattefri dividend från utlandet och 100 mk i annan inkomst. Skatteöverskott finns inte och X Ab delar ut 150 mk i dividend. Lättnaden räknas ut enligt följande:

Inkomstskattens minimibelopp $7/18 \times 150$	58
— jämförelseskatt $28 \% \times 100$	-28
<i>Preliminär kompletteringsskatt</i>	30

Med stöd av 9 § 2 mom.

påförs bolaget inte	
$100 \times 60 \% \times 7/18$	-23
<i>I kompletteringsskatt påförs bolaget</i>	7

Om de skattefria dividenderna från utlandet inte skulle vara 100 mk, utan 150 mk eller mera, varvid beloppet av de erhållna dividenderna inte enligt 9 § 2 mom. 1 punkten skulle utgöra tak för det dividendbelopp som ligger till grund för uträkningen av kompletteringsskattelindringen, skulle från den preliminära kompletteringsskatten dras av ett belopp motsvarande de utländska dividendtagarnas andel av hela den utdelade dividenden, dvs. $150 \times 60 \% \times 7/18 = 35$. Någon kompletteringsskatt skulle härvid inte återstå att påföras bolaget.

Om X Ab hade haft skatteöverskott, så hade dessa dragits av från den preliminära kompletteringsskatten före tillämpningen av 9 § 2 mom.

Lagändringen motiverades (Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av 9 § lagen om gottgörelse för bolagsskatt, RP 156/1994 rd) framför allt med att den nationella principen om enkelbeskattning i samband med internationella inkomstströmmar kan leda till att inkomster blir beskattade flera gånger. Inkomst som i form av dividend delas ut till Finland kan först ha blivit beskattad i källstaten som inkomst för bolaget som delar ut dividenden, och efter Finland kan inkomsten beskattas ytterligare i den slutliga dividendtagarens hemviststat. Den mångdubbla beskattningen av inkomster kan, enligt motiveringen i propositionen, inverka på organiseringen av internationella företagsgrupper. Den finländska beskattningen gynnade inte arrangemang där utländska enheter som hör till utländska koncerner ägs av ett koncernbolag

beläget i Finland.

Räknan det till godo av oanvända gottgörelser

Enligt 4 § 1 mom. lagen om gottgörelse för bolagsskatt har en dividendtagare på basis av den dividend som han under skatteåret har fått från ett bolag rätt till en gottgörelse för bolagsskatt.

Den gottgörelse för bolagsskatt, som en dividendtagare har på basis av den dividend som han under skatteåret har fått, räknas enligt 5 § 1 mom. honom till godo med tillämpning av vad lagen om beskattningsförfarande stadgar om användning av förskott som innehållits hos en skattskyldig enligt lagen om förskottsuppbörd. Då gottgörelse för bolagsskatt enligt bestämmelsen i 5 § 2 mom. inte kan tillgodoräknas bolaget till ett större belopp än beloppet av de för inkomstskatter som påförts bolaget för skatteåret, uppkommer för bolaget en i 5 § 3 mom. avsedd *oanvänd gottgörelse*. De oanvända gottgörelser som uppkommit på detta sätt avdras i enlighet med 5 § 3 mom. från de inkomstskatter som påförs för senare skatteår och i den ordning de har uppkommit. Oanvända gottgörelser avdras dock inte för längre tid än 10 skatteår.

I 5 § 1 mom. avsedd gottgörelse som ansöker sig till en under skatteåret erhållen dividend är på basis av systematiken i lagen inte jämförbar med en oanvänd gottgörelse när man tillämpar den i 3 mom. avsedda avdragsordningen, som gäller oanvända gottgörelser utan gottgörelsen för bolagsskatt för skatteåret tillgodoräknas innan avdraget görs beträffande oanvända gottgörelser som uppkommit under tidigare år.

I skattestyrelsens ADB-baserade beskattningssystem dras dock, avvikande från lagens syfte, de oanvända gottgörelserna för tidigare år först av, och först efter det att de oanvända gottgörelserna tagit slut tillgodoräknas den gottgörelse för bolagsskatten som baserar sig på den under skatteåret erhållna dividenden. Den ordning för tillgodoräknan det som iakttagits vid verkställandet av beskattningen omintetgör i praktiken betydelsen av den tidsfrist på 10 år som bestämts för möjligheten att dra av oanvända gottgörelser.

1.2. Lagstiftningen i andra länder

Dubbelbeskattningen gällande vinst som delas ut från en stat till en annan har i regel lindrats när det bolag som är dividendtagare äger en tillräcklig andel av det dividendutdelande bolaget. I enlighet med kraven i Europeiska gemenskapernas råds direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater tillämpas i Europeiska unionens medlemsstater generellt en ägarandel på 25 %. I den nationella lagstiftningen har man i fråga om ägarandelskravet ofta gjort avvikelser nedåt.

De stater som inte tillämpar systemet med gottgörelse för bolagsskatt har inte heller någon kompletteringsskatt. Härvid blir de skattefria dividenderna i princip inte föremål för sådana skattepåföljder som i sista hand belastar det dividendutdelande bolaget. I bl.a. Belgien, Danmark, Luxemburg, Nederländerna, Sverige, USA och Österrike tillämpas inte systemet med gottgörelse för bolagsskatt.

Bland de stater som tillämpar systemet med gottgörelse för bolagsskatt har man i Norge, i Italien sedan juli 1998 och i Storbritannien sedan april 1999 inte något allmänt kompetteringsskattesystem för tryggheten av enkelbeskattning. I de här staterna övergår bolagets skattefördel därmed till dividendtagaren, vilket innebär att också skattefria dividender från utlandet kan delas ut till inhemska och utländska dividendtagare utan skattepåföljder.

Många av de stater som tillämpar systemet med gottgörelse för bolagsskatt har dock fortfarande ett kompetteringsskattesystem. Under de senaste åren har även många av dessa stater infört undantag i kompletteringsskatteskyldigheten. I det tyska systemet med två skattesatser har bolagens skyldighet att betala en tilläggsskatt motsvarande kompletteringsskatten begränsats i sådana fall där bolagen delar skattefria inkomster vidare. I Frankrike tillämpas särskilda bestämmelser gällande holdingbolag. Enligt dessa bestämmelser kan holdingbolag som förfogar över utländska aktieplaceringar under vissa förutsättningar dela ut dividend vidare utan kompletteringsskatt.

1.3. Bedömning av nuläget

Mängden dividender som cirkulerar via Finland har ökat markant under de senaste åren. Detta beror dels på att det utländska ägandet har ökat i de finländska bolagen, dels på att de finländska bolagens verksamhet har blivit allt mer internationell.

Enligt Värdepapperscentralen uppgick den marknadsvärdesbaserade andel utlandsägda aktier i finländska företag som var noterad vid Helsingfors Värdepappersbörs och ansluten till värdeandelssystemet till knappt 20 % i slutet av 1993. I juli 1999 var motsvarande andel uppe i 56 %. Likaså har mängden skattefria dividender till finländska bolag ökat kraftigt. År 1993 uppgick dessa dividender till 1,8 mrd. mk och år 1997 till 4,1 mrd. mk. År 1998 var denna siffra exceptionellt hög, 25 mrd. mk, vilket berodde på hemtagning av försäljningsvinster av engångsnatur. Om hemtagningen inte ägt rum hade de utländska skattefria dividenderna kvarstått på föregående års nivå.

De investeringar som utlänningar gör i finländska bolag är så gott som uteslutande s.k. portföljinvesteringar, vilket innebär att utlänningarnas ägarandelar i regel understiger 25 % av bolagens aktiekapital. Härav följer att de gällande bestämmelserna om lindring av kompletteringsskatten tillämpas bara i undantagsfall. Största delen av de finländska företagen, som i fråga om sin verksamhet och ägarstruktur blir allt mer internationella, omfattas sålunda av kompletteringsskatteskyldigheten.

Betydelsen av den nuvarande skattelättnaden minskar också på den grund att lättnaden beviljas först efter avdraget av skatteöverskott. En nedgång i skatteöverskotten har en ökande inverkan på kompletteringsskattens belopp i samband med senare dividendutdelningar.

Möjligheten att dra nytta av skattelättnaden begränsas också av kravet i 9 § 2 mom. lagen om gottgörelse för bolagsskatt, enligt vilket lindringen av kompletteringsskatten förutsätter att bolaget delar ut dividender för samma skatteår under vilket det har fått de skattefria dividenderna från utlandet. Bestämmelserna lämpar sig inte heller på en sådan företagsstruktur, där det bolag som delar ut dividender till utlandet är moderbolag till det bolag som får skattefria utländska dividender.

Betydelsen av skattelättnaden minskar likaså till följd av det proportionella sätt enligt vilket lättnaden räknas ut för närvarande. Av de från utlandet erhållna skattefria dividenderna anses de inhemska dividendtagarna ha mottagit en del motsvarande deras ägarandel, även om de utländska dividendtagarnas andel av den utdelade dividenden skulle överstiga beloppet av de från utlandet erhållna skattefria dividenderna.

I sin nuvarande form leder det finländska systemet i regel till att de dividender som cirkulerar via Finland blir föremål för dubbelbeskattning eller rentav mångdubbelbeskattning. Utländska dividender är skattefria i Finland bara i det fallet att de har erhållits från ett bolag med hemvist i en skatteavtalsstat. Finland ingår skatteavtal bara med sådana stater som har ett allmänt system för företagsbeskattning. Utländska dividender som ett finländskt bolag får skattefritt har sålunda i regel redan blivit beskattade i källstaten. Kompletteringsskatt som påförs på grundvalen av dylika dividender innebär med andra ord att internationell dubbelbeskattning verkställs. Samma inkomst blir i allmänhet beskattad också i den slutliga dividendtagarens hemviststat, och, om Finland inte har ingått skatteavtal med staten i fråga, upp bärs här för dividenden 28 % i källskatt. Beskattningen kan sålunda bli rentav tredubbel.

I ljuset av internationella jämförelser är Finlands nuvarande system jämförelsevis strängt. Enligt allmän internationell praxis är utpräglade s.k. genomgångsdividender inte föremål för kompletteringsskatt eller annan beskattning som utgör slutlig belastning för bolaget i fråga. Vårt system med kompletteringsskatt försvagar de finländska företagens internationella konkurrensförmåga och kan ha som följd att bolagen flyttar till andra länder. De finländska bolagens problem gällande kompletteringsskatten accentueras hela tiden i och med att bolagens verksamhet blir allt internationellare och det utländska ägandet i bolagen ökar.

2. Propositionens mål och de viktigaste förslagen

2.1. Mål och alternativa lösningar

Allmänt

Avsikten med reformen är att lindra den

internationella dubbelbeskattningen av dividendströmmar som cirkulerar via Finland och att därmed i enlighet med internationell praxis anpassa systemet med gottgörelse för bolagsskatt till de internationaliserade ekonomiska verksamhetsbetingelserna.

Alternativa lösningar

Vid beredningen av propositionen har olika alternativa lösningar diskuterats när det gäller att lindra de skattekostnader som kompletteringsskatten orsakar bolagen. Det första alternativet går ut på att moderbolaget, när det vidareutdelar från utlandet erhållna skattefria dividender, befrias från kompletteringsskatt så, att inhemska dividendtagare på basis av dividend som moderbolaget vidareutdelar skall ha gängse rätt till gottgörelse för bolagsskatten. Ett dylikt system tillämpas i Norge, Italien och Storbritannien. Detta alternativ skulle innebära en avvikelse från den princip i systemet med gottgörelse för bolagsskatt som innebär att gottgörelse för bolagsskatt beviljas endast om bolaget har erlagt skatt motsvarande gottgörelsen. Alternativet innebär att Finland helt och hållet skulle avstå från beskattningen av företagsinkomst som har sitt ursprung i utlandet. Detta alternativ skulle leda till de största förlusterna av skatteintäkter.

Det andra alternativet går ut på att bolagen befrias från kompletteringsskatt så, att de inhemska dividendtagarnas rätt till gottgörelse för bolagsskatten samtidigt begränsas. Detta förfarande tillämpas i Frankrike och Tyskland. I Tyskland föranleder vidareutdelningen av utländska dividender till ett annat samfund dock inte någon skattekostnad, utan beskattningen genomförs först när dividenderna överförs från samfundssektorn till persondelägare.

I och med att en skatteförmån som beviljats ett bolag inte i sig skulle överföras till delägarna, skulle förlusterna av skatteintäkter vara mindre än i fråga om det första alternativet. De dividender som delas ut av bolag som får utländska dividender skulle, till åtskillnad från de dividender som andra inhemska bolag delar ut, vara förknippade med endast en partiell gottgörelse, vars storlek skulle variera från år till år beroende på bolagets situation. Problemet med detta alternativ är att ett system där de inhemska bolagens dividender är kopplade till bolagskatte-gottgörelser av varierande storlek krä-

ver en mer komplicerad reglering än den som finns för närvarande, vilket kan tänkas ha negativ effekt på de inhemska investerarnas beteende.

Det tredje alternativet som dryftats påminner om det nuvarande systemet. Alternativet går ut på att endast de dividender som erhållits från utlandet och som vidareutdelas härifrån till utlandet skall bli föremål för en mer omfattande lindring av kompletteringsskatten än vad som gäller för närvarande. Förlusterna i fråga om skatteintäkterna skulle bli mindre än i det ovan nämnda, andra alternativet. Alternativ tre skulle inte leda till förändringar i investeringsbeteendet.

Det gemensamma draget i de två sistnämnda alternativen är att skatteförmånen skulle hänföra sig endast till dividender som erhålls från utlandet och som härifrån delas ut vidare till utlandet. Denna princip motsvarar det nuvarande systemet. Enligt de två sistnämnda alternativen skulle enkelbeskattning av vinst från utlandet genomföras i landets interna dividendutdelning. Den väsentliga principiella skillnaden mellan alternativen är att i det senare alternativet skulle den skattekostnad som orsakas av att dividender från utlandet delas ut i hemlandet falla på bolagets lott i form av kompletteringsskatt som påförs bolaget, medan det tidigare alternativet innebär att skattekostnaden påförs de inhemska delägarna eftersom gottgörelsen inte skulle täcka inkomstskatten på dividenderna.

2.2. De viktigaste förslagen

Utgångspunkten för lagförslaget är att i enlighet med det tredje alternativet som presenterats ovan under rubriken Alternativa lösningar befria de skattefria dividender som erhållits från utlandet från kompletteringsskatt till den del som dividenderna delas ut vidare till utlandet. I fråga om de konkreta verkningarna leder förslaget till ett slutresultat som så till vida motsvarar systemen i Tyskland och Frankrike att de utländska skattefria dividenderna i Finland skulle bli föremål för enkelbeskattning till den del dividenderna delas ut vidare till inhemska delägare. Fördelen med detta alternativ är för det första att man genom det undviker den komplicerade reglering som systemen i Tyskland och Frankrike förutsätter. En ytterligare fördel ur de inhemska investerarnas synvinkel är att de dividender som delas ut

av å ena sidan internationella finländska bolag och å andra sidan finländska bolag, som får inkomster endast från hemlandet, skulle vara underställda samma skattemässiga behandling när det gäller gottgörelse för bolagsskatt.

Avsikten är att man övergår från den nuvarande partiella lindring som grundar sig på befrielse från kompletteringsskatt till ett förfarande enligt vilket lindringen genomförs redan vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp. Enligt förslaget skall de dividender som ett bolag delar ut till begränsat skattskyldiga inte vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp hänföras till den dividend som enligt beslut skall delas ut, om bolaget från utlandet har fått motsvarande mängd dividender som är fria från skatt i Finland. Det krav som i de nuvarande bestämmelserna gäller de utländska dividendtagarnas ägarandel avses bli slopat. En sänkning av ägarandelsgränsen från nuvarande 25 % till exempelvis 5 eller 10 % skulle inte ha någon effekt i praktiken, eftersom de enskilda utländska ägarnas andel är så här stor i endast ett fåtal företag.

Enligt förslaget skall den begränsning slopas som ingår i nuvarande 9 § 2 mom. och enligt vilken lättnaden gällande kompletteringsskatten avser endast dividender som delas ut för det skatteår under vilket de utländska skattefria dividenderna har erhållits. Från neutralitetssynpunkt är detta krav problematiskt, eftersom det sporrar företagen att snabbt dela ut vinsterna från Finland. Enligt förslaget skall sådana dividender från utlandet som inte kunnat beaktas fullt ut under skatteåret kunna beaktas under senare år i form av en ökning av de utländska dividenderna vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp. Avsikten är att dylika poster, som skall beaktas under senare år och som ges benämningen dividendöverskott, skall hanteras som skatteöverskott. Vid ägarbyten skall överförandet av dividendöverskott begränsas på samma sätt som när det gäller skatteöverskott.

Avsikten är att bestämmelserna skall tillämpas på motsvarande sätt när ett bolag delar ut dividender som erhållits från utlandet vidare till sitt i 3 § lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986) avsedda moderbolag och likaså när ett dylikt bolag delar ut dividender vidare till sin utländska delägare eller till sitt eget moderbolag.

Avsikten med förslagen är att lindra den

dubbelbeskattning som beror på kompletteringsskatten. En lindring är inte motiverad om nivån på den inkomstbeskattning som hänför sig till det dividendutdelande bolagets vinst är väsentligt lägre än beskattningsnivån i Finland. Därför föreslås att bestämmelserna skall tillämpas endast på dividend som delas ut av ett samfund som har hemvist i en sådan stat med vilken Finland har ett skatteavtal och där den skatt som samfunden betalar på sin inkomst inte på det sätt som avses i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994), nedan bassamfundslagen, i väsentlig grad avviker från den skatt som samfunden betalar för sin inkomst i Finland. En ytterligare förutsättning är att samfundet i fråga inte har dragit nytta av lagstiftningen i sin hemviststat om särskilda skattelättnader.

Enligt förslaget skall kompletteringsskattelättnad dock kunna tillämpas om det kan visas att den verkliga nivån för bolagets inkomstbeskattning i bolagets hemviststat i enlighet med 2 § 1 mom. bassamfundslagen är minst 3/5 av beskattningsnivån i Finland för ett samfund med hemvist i Finland.

Vid tillämpningen av de föreslagna begränsningsbestämmelserna skall det sakna betydelse vilken bransch det dividendutdelande utländska bolaget tillhör. Kompletteringsskattelättnaden skulle därmed inte omfatta sådana dividender som delas ut av bolag som i länder med låg beskattning bedriver produktionsverksamhet eller annan i bassamfundslagen avsedd verksamhet och på vilka dividender bassamfundslagen i enlighet med 2 § 2 mom. 1 punkten nämnda lag inte tillämpas.

Den avgränsning med avseende på bransch som ingår i bassamfundslagen syftar till att trygga det finländska näringslivets konkurrenskraft. Enligt motiveringen (RP 155/1994 rd) till bassamfundslagen placeras produktionsverksamhet knappast någonsin i en stat av den anledningen att man önskar kringgå skatt. Vid en jämförelse av bassamfundslagens tillämpningsområde med de föreslagna begränsningsbestämmelserna bör det observeras att branschavgränsningen enligt bassamfundslagen inte innebär att Finland slutgiltigt avstår från att beskatta vinster från bolag som bedriver produktionsverksamhet, utan att beskattningen i sista hand, via kompletteringsskatteförordningen, kan verkställas i dess moderbolags beskattning när moderbolaget delar ut sina dividender vidare till

hemlandet eller utomlands.

En tillämpning av lätttnadsbestämmelserna på dividender som delas ut av sådana bolag som till följd av sin branschtillhörighet står utanför bassamfundslagets tillämpning skulle däremot leda till att Finland helt och hållet skulle avstå från beskattningen av sådana via ett finländskt bolag cirkulerande vinster som avser bolag med hemvist i en skatteavtalsstat, men vilka de facto omfattas av systemet med låg beskattning. Detta kan inte anses acceptabelt.

2.3. Bedömning av förslagen

Förslaget, som är avsett att lindra den internationella dubbelbeskattningen och, i vissa fall, mångdubbla beskattningen, är förenligt med modern internationell praxis. Förslaget innebär att systemet med gottgörelse för bolagsskatt, som ursprungligen planerades med tanke på den nationella ekonomiska verksamheten, anpassas till den nuvarande kraftigt internationaliserade ekonomiska omgivningen.

Den grundläggande principen i den finländska företagsbeskattningen är att beskattningen av bolagen och deras ägare integreras så, att vinsten blir föremål för enbart enkelbeskattning. Enkelbeskattningen genomförs i första hand på nivån för det bolag som gjort vinsten i fråga. Slopandet av kompletteringsskatten avses gälla endast utpräglade genomgångsposter, dvs. dividender som finländska bolag fått från utländska dotterbolag och delar vidare till sina utländska ägare. Dylika genomgångsdividenders enda koppling till Finland är att de cirkulerar via ett finländskt bolag. Det bolag som gjort vinsten eller den ägare som slutligen får vinsten är inte allmänt skattskyldiga i Finland, utan källan till inkomsten och den som slutligen tar emot inkomsten befinner sig i andra stater.

Förslaget innebär inte att principen med enkelbeskattning av vinster frångås. Avsikten är att de föreslagna bestämmelserna skall tillämpas endast på dividend utdelad av sådana bolag vilkas vinst i hemvistlandet har varit föremål för beskattning som motsvarar nivån enligt bassamfundslagen. Via Finland skall enligt förslaget utan påförande av kompletteringsskatt kunna cirkulera enbart sådana dividender som redan en gång har blivit beskattade. Inkomsten kan alltså bli föremål för beskattning också i den slutliga divi-

dendtagarens hemviststat. Förslaget innebär att sådana vinster, vilkas ursprung eller slutliga mottagare finns i Finland, fortfarande skall omfattas av kompletteringsskatten som säkerställer finländsk enkelbeskattning.

Den föreslagna lindringen av kompletteringsskatten är inte ägnad att ge de finländska bolagens utländska ägare en fördelaktigare ställning än de inhemska ägarna har. Den totala skattebördan för dividender som cirkulerar via Finland blir, trots slopandet av den finländska kompletteringsskatten, i allmänhet fortfarande tyngre än den totala skattebördan för renodlat nationella dividender. Orsaken till det är att de renodlat nationella dividenderna i enlighet med systemet med gottgörelse för bolagsskatt är föremål för endast en enkel total skattebörd på 28 %. De s.k. genomgångsdividenderna har för sin del blivit beskattade i det dividendutdelande bolagets hemviststat, och de kan fortfarande bli beskattade också i den slutliga dividendtagarens hemviststat. Storleken av den totala skattebördan är beroende av skattesystemen i staterna i fråga. En lindring av kompletteringsskatten kommer dock i fråga endast då dividend erhålls från en sådan skatteavtalsstat, där inkomsten i fråga har omfattats av en beskattning som inte i betydande grad avviker från den finländska beskattningsnivån. På motsvarande sätt kan dividender som betalas vidare till utlandet vara fria från källskatt i Finland bara på det villkoret att mottagaren är en instans med hemvist i en skatteavtalsstat.

Den totala skattebördan för genomgångsdividender blir i allmänhet också minst lika tung som för sådana från utlandet erhållna dividender som delas ut till inhemska ägare. De till inhemska ägare utdelade dividenderna leder till kompletteringsskatteskyldighet för det finländska bolaget, men en inhemska aktieägare får, till åtskillnad från en utländsk ägare, räkna sig till godo gottgörelsen för bolagsskatten.

3. Propositionens verkningar

Enligt uppgifterna i skattestyrelsens näringskatteregister från 1997 uppgick de skattefria dividenderna från utlandet till 4,1 mrd. mk. Sammanlagt 236 samfund fick dylika dividender och av dessa samfund delade drygt hälften också ut dividender. Dividendutdelningen uppgick till sammanlagt 12,7 mrd. mk. Av nämnda samfund betalade

sammanlagt 10 företag kompletteringsskatt på inalles 340 milj. mk. Den nuvarande skattelättnaden ledde för fyra företags del till en skattefördel på sammanlagt 40 milj. mk.

Om man på basis av samma uppgifter som ovan utför en provbeskattning enligt det i propositionen föreslagna skattelättnadssystemet, blir resultatet att 12 företag skulle ha nytta av lättnaden och att fördelen skulle uppgå till inalles 230 milj. mk. Den föreslagna lättnadens skatteintäktseffekt skulle därmed vara knappt 200 milj. mk större än vad lättnaden enligt det nuvarande systemet innebär.

En tillförlitlig bedömning av förslagets verkningar försvåras avsevärt till följd av att de centrala bakgrundsfaktorerna, bl.a. företagets vinster och dividender, varierar kraftigt. Det är också svårt att förutse vilka verkningar den föreslagna reformen kan ha på aktörernas beteende. Om den dividendutdelningsförpliktelse som företagen möter på finansmarknaden skärps och om mängden utdelade dividender stiger, ökar också den

av kompletteringsskattelättnaden orsakade skatteintäktsförlusten. Å andra sidan är den ökning av genomgångsdividender, som ett genomförande av förslaget innebär, ägnad att utöka de källskatteinkomster som inflyter från dividender som betalas till utlandet, och därför kan de skatteverkningar som reformen innebär eventuellt bli mindre än ovan nämnda knappt 200 milj. mk.

Förslaget är också ägnat att förbättra de finländska bolagens internationella konkurrensförmåga och att minska risken för att bolagen flyttas till andra länder.

4. Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts som tjänsteuppdrag vid finansministeriet. Utlåtande om propositionen begärdes av Skattestyrelsen, koncernskattecentralen, Centralhandelskammaren samt Industrins och Arbetsgivarnas Centralförbund. Bedömningen av propositionens verkningar grundar sig på Statens ekonomiska forskningscentrals utredning.

DETALJMOTIVERING

1. Lagförslag

5 §. Det föreslås att 3 mom. preciseras så, att oanvända gottgörelser avdras först efter tillgodoräknande av den gottgörelse för bolagsskatt som baserar sig på den under skatteåret erhållna inkomsten.

Samtidigt preciseras den andra meningen i 4 mom. i vilken bestäms om ordningsföljden för tillgodoräknande av gottgörelse som grundar sig på förtäckt dividend och gottgörelse på basis av annan inkomst så, att bestämmelsen gäller uttryckligen gottgörelse på basis av under skatteåret erhållen inkomst och inte oanvänd gottgörelse som hänför sig till ett tidigare år.

6 a §. Paragrafen avses innehålla de centrala bestämmelserna om beskattning av genomgångsdividender.

Enligt 1 mom. skall vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp inte beaktas dividender som delats ut till begränsat skattskyldiga dividendtagare, dock så, att obeaktat i dividend som enligt beslut skall delas ut lämnas högst beloppet av sådana dividender som bolaget under skatteåret fått från en främmande stat och som med stöd av 6 § 2 mom. lagen om beskattning av inkomst av

näringsverksamhet är fria från skatt i Finland.

Om lindringen genomförs på förslaget sätt vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp innebär detta samtidigt att ordningen för användningen av skatteöverskott ändras så, att skatteöverskotten beaktas först efter den lindring som avser genomgångsdividender.

I föreslagna 2 mom. ingår bestämmelser om hur skatteförmånen kvarstår i sådana fall där bolaget inte delar ut dividend för samma år under vilket de utländska skattefria dividenderna har erhållits. Sådana dividender från utlandet som inte till sitt fulla belopp kunnat beaktas under skatteåret skall enligt förslaget kunna beaktas under senare år i form av en ökning av de utländska dividenderna vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp. Avsikten är att dylika poster, som skall beaktas under senare år och som kallas dividendöverskott, skall hanteras i huvudsak på samma sätt som skatteöverskott.

I 3 mom. ingår bestämmelser om beaktandet av dividendöverskott. Det föreslås att dividendöverskotten i form av en ökning av de utländska skattefria dividenderna skall

beaktas för tio år före skatteåret, räknat från det tidigaste året, tills beloppet av de dividenderna som bolaget för skatteåret fått från en främmande stat och som är fria från skatt i Finland är lika stort som beloppet av de dividenderna som delats ut till begränsat skattskyldiga.

Exempel 1:

Det finländska bolaget A har skatteåret 2000 från hemlandet dividenderna inklusive gottgörelser till ett belopp av 100 (kontantdividend 72 och gottgörelse 28) mk samt dividenderna från det utländska dotterbolaget B Ltd till ett belopp av 1 000 mk. A har inte andra inkomster och delar inte ut dividend. Den gottgörelse som ansluter sig till A:s inhemska dividenderna täcker skatten för de inhemska dividenderna, dvs. att ingen skatt återstår för bolaget att betala. Eftersom A inte delar ut dividenderna uppstår för A på basis av de dividenderna som A erhåller från B ett dividendöverskott på 1 000 mk samt på basis av de inhemska dividenderna 28 mk i skatteöverskott.

År 2001 får A åter från hemlandet dividenderna inklusive gottgörelser till ett belopp av 100 mk samt dividenderna från B Ltd till ett belopp av 800 mk. A delar ut 1 500 mk i dividend till sina delägare, som alla är begränsat skattskyldiga. Inkomstskattens minimibelopp skulle enligt de nuvarande bestämmelserna för A:s vidkommande vara $7/18 \times 1\,500$ mk, dvs. 583 mk. Enligt de föreslagna bestämmelserna skall vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp dock inte beaktas till utländska delägare utdelade dividenderna till den del som beloppet av dessa inte överstiger de från utlandet under skatteåret erhållna skattefria dividenderna och beloppet av dividendöverskotten för året innan, sammanlagt 1 800 mk. Den av A utdelade dividenden lämnas sålunda helt obeknad vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp, varvid inkomstskattens minimibelopp blir 0 mk.

Av det dividendöverskott som uppkommit för år 2000 blir 300 mk oanvänt. På basis av de dividendinkomster som erhållits från hemlandet uppkommer för företaget dessutom 28 mk i skatteöverskott för år 2001. De ovan nämnda posterna kan utnyttjas under de tio år som följer efter året då de uppkom.

Enligt föreslagna 4 mom. skall, på samma sätt som för närvarande i 9 § 2 mom., para-

grafens tillämpningsområde inte omfatta de begränsat skattskyldiga dividendtagarna som med stöd av ett skatteavtal undantagsvis har rätt till gottgörelse för bolagsskatt. I praktiken kan begränsningen gälla endast dividenderna som delats ut till Irland och Frankrike. Dessutom föreslås att momentet skall innehålla en bestämmelse som motsvarar den sista meningen i nuvarande 9 § 2 mom., enligt vilken som sådan begränsat skattskyldig som avses i paragrafen inte anses ett samfund över vilket i Finland bosatta personer utövar direkt eller indirekt bestämmanderätt.

6 b §. I föreslagna 6 b § ingår bestämmelser om överförande av en skatteförmån inom koncernen när ett bolag som fått utländska skattefria dividenderna delar ut dividenderna till ett finländskt moderbolag som avses i 3 § lagen om koncernbidrag vid beskattningen.

Enligt föreslagna 1 mom. skall dividend som moderbolaget får från ett inhemskt dotterbolag enligt krav som moderbolaget framställer betraktas såsom dividend som bolaget får från en främmande stat och som är fri från skatt i Finland till den del som dividenden inte utdelad till en begränsat skattskyldig hade beaktats vid uträkningen i enlighet med 6 a § av inkomstskattens minimibelopp för dotterbolaget. I dotterbolagets beskattning anses motsvarande belopp vara utdelat till en begränsat skattskyldig.

Dividend som moderbolaget får från ett dotterbolag avses i moderbolagets beskattning i övrigt bli behandlad såsom dividend från ett inhemskt bolag, men i enlighet med den ändring som föreslås i 7 § skall dividenden inte hänföras till bolagets beskattningsbara inkomst vid uträkning av jämförelseskatten. Dividenden från ett dotterbolag avses vara skattepliktig inkomst för moderbolaget, men dividenden berättigar till en gottgörelse som täcker skatten på dividenden. Eftersom dividenden emellertid inte hänförs till den beskattningsbara inkomsten vid uträkning av jämförelseskatten, skulle dividenden från dotterbolaget påverka påförandet av kompletteringskatt på samma sätt som en utländsk skattefri dividend när moderbolaget vidareutdelar dividenden.

Exempel 2:

Bolaget C får skatteåret 2001 i utländska skattefria dividenderna 500 mk och har samtidigt 500 mk i dividendöverskott som uppkommit för skatteåret 2 000. För skatteåret

2001 delar C i dividend ut 1 000 mk till sitt moderbolag D Ab. Eftersom av dividenden utdelad till begränsat skattskyldig hade lämnats 1 000 mk (dividenderna som erhållits skatteåret 2001 + dividendöverskottet för år 2000) obeaktat vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp för C, beaktas, vid tillämpningen av 6 a §, den delen av dividenden i D:s beskattning i form av från utlandet erhållen skattefri dividend samt lämnas delen obeaktad vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp för C:s vidkommande. Inkomstskattens minimibelopp för C blir därmed 0 mk.

Utöver dividenderna har D inte andra inkomster, men delar för år 2002 ut 1 500 mk i dividend till sina utländska delägare. Med stöd av 6 a § lämnas av det beloppet 1 000 mk obeaktat vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp. Inkomstskattens minimibelopp blir 194 mk. När inkomstskattens minimibelopp jämförs med den enligt föreslagna 7 § uträknade jämförelseskatten beaktas inte den dividend på 1 000 mk som D fått och den till dividenden anslutna gottgörelsen. Bolagets jämförelseskatt blir därmed 0 mk. Med stöd av 9 § påförs bolaget en kompletteringsskatt motsvarande skillnaden mellan jämförelseskatten och inkomstskattens minimibelopp, dvs. 194 mk.

Slutresultatet är detsamma som om D Ab hade fått dividenderna direkt från det utländska dotterbolaget.

Om moderbolaget direkt innehar endast en del av det dividendutdelande bolagets aktier, avses paragrafen bli tillämpad enbart på den dividend som delas ut till moderbolaget. Om en dividend delas ut till ett annat koncernbolag eller till en instans som står helt och hållet utanför koncernen, skall en dylik dividend i både mottagarens och utdelarens beskattning beaktas på samma sätt som sådan dividend som ett inhemskt bolag delat ut.

När en dividend som ett moderbolag har fått från sitt inhemska dotterbolag enligt krav som bolaget framställer i enlighet med 1 mom. anses ha erhållits från en främmande stat, kan moderbolaget med stöd av 1 mom. dela ut dividenden vidare till sitt eget inhemska moderbolag i form av dividend från en främmande stat, om sistnämnda moderbolag kräver att 1 mom. skall tillämpas. Skattefri dividend som erhållits från en främmande stat kan sålunda delas ut vidare inom koncernen utan kompletteringsskatte-påföljd, förutsatt att de i 2 mom. avsedda

villkoren gällande ägarandel och -tid uppfylls.

Enligt 2 mom. förutsätter tillämpningen av 1 mom. att det ägandeförhållande som krävs har varit rådande utan avbrott räknat från den tidpunkt då dotterbolaget får en skattefri dividend från ett utländskt bolag fram till den tidpunkt då moderbolaget får dividenden från sitt dotterbolag. Ifall det är fråga om en dividend som erhållits från ett inhemskt dotterbolag, men som med stöd av 1 mom. betraktats såsom sådan dividend som erhållits från en främmande stat, krävs ytterligare att det dividendtagande bolaget vid den tidpunkt då dividenden ursprungligen erhållits har varit moderbolag för det dotterbolag som fått dividend från ett utländskt bolag. Frågan om vid vilken tidpunkt dividenden anses ha erhållits avgörs i enlighet med allmänna skatterättsliga principer.

Om ett dotterbolag som fått dividender från ett utländskt samfund utnyttjar dividendöverskott i dividendutdelningen skall i fråga om dividendöverskotten den tid som krävs beträffande ägandet räknas från den tidpunkt då dotterbolaget har fått de dividender som ligger till grund för dividendöverskotten.

Om de förutsättningar som gäller ägarandelen och tiden för ägandet inte uppfylls, kan 6 b § inte tillämpas, även om dotterbolaget i enlighet med 6 d § 3 mom. hade beviljats rätt att beakta dividendöverskott oberoende av ägarbyte som avses i 6 d § 1 mom.

Exempel 3:

Den inhemska koncernens moderbolag A äger helt och hållet B Ab och sistnämnda äger 90 % av C Ab. Av C Ab:s aktier tillhör 10 % inhemska X Ab. A:s ägarandel i B Ab har stigit från 50 % till 100 % vid utgången av år 2000.

C Ab får av sitt utländska dotterbolag 1 000 mk i dividend år 2000 och samma belopp åren 2001 och 2002. B får dessutom år 2003 i dividend 1 000 mk från sitt eget utländska dotterbolag.

C delar av sin dividend på sammanlagt 3 000 mk ut 1 500 mk år 2003. Sedan B krävt tillämpning av 6 b § anses av den av C utdelade dividenden på 1 500 mk det belopp på 1 350 mk som tillfaller B komma från en främmande stat. Det belopp på 150 mk som X får beaktas i C:s och X:s beskatt-

ning på samma sätt som en inhemsk dividend. I C:s beskattning beaktas såsom från en främmande stat erhållen dividend förutom 1 000 mk som erhållits år 2002 dessutom 350 mk av det dividendöverskott på 1 000 mk som uppkommit för år 2000. För C kvarstår i dividendöverskott 650 mk för år 2000 och 1 000 mk för år 2001.

B delar år 2004 ut 4 000 mk i dividend. Eftersom A har blivit koncernens moderbolag i slutet av år 2000, uppfylls det i föreslagna 6 b § 2 mom. angivna villkoret gällande ägandetiden inte i fråga om den dividend som C år 2000 har fått från ett utländskt bolag. Om A så kräver kan av dividenden anses vara erhållet från en främmande stat ett belopp på 1 000 mk motsvarande den dividend som B år 2003 fått från ett utländskt bolag samt av det av C erhållna beloppet på 1 350 mk den del som härstammar från den dividend som C efter år 2000 fått från ett utländskt bolag. I och med att C delade ut sammanlagt 1 500 mk i dividend, varav 1 350 mk till B och 150 mk till X, måste det avgöras hur det belopp på 500 mk som ingick i nämnda 1 500 mk och som härrörde från år 2000 skulle anses fördela sig mellan B och X. Frågan är relevant endast för A, i vars beskattning nämnda 500 mk till följd av ägarbytet inte kan anses ha erhållits från en främmande stat.

I en dylik situation skulle det vara förenligt med principerna i de föreslagna bestämmelserna att anse att A har fått i första hand sådan dividend i fråga om vilken det i 2 § angivna kravet gällande tid och mängd för ägandet har uppfyllts. A anses därmed ha fått 1 000 mk i dividend för år 2002 och 350 mk i dividend för år 2000. Om A så kräver kan av det av A erhållna beloppet på 4 000 mk ett belopp på 2 000 mk enligt förslaget anses ha erhållits från en främmande stat.

Vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp för B:s del skall, enligt förslaget, i dividend som enligt beslut skall delas ut på motsvarande sätt beaktas 2 000 mk. För B uppstår dessutom 350 mk i dividendöverskott.

En tillämpning av föreslagna 6 b § förutsätter att moderbolaget framställer ett krav därom innan dotterbolagets beskattning slutförts. Moderbolaget skall samtidigt förete en utredning över att förutsättningarna för en tillämpning av paragrafen uppfylls. Skyldigheten att lämna en utredning är nödvän-

dig med tanke på vissa komplicerade situationer, t.ex. i fall där utländsk dividend vid olika tidpunkter har kommit till olika nivåer inom en koncern.

6 c §. Förslaget i paragrafen innebär att dividender från bolag med hemvist i stater med låg beskattning lämnas utanför tillämpningsområdet för 6 a §.

Enligt 1 mom. i föreslagna 6 c § skall tillämpningsföresättningarna för 6 a § vara desamma som enligt de bestämmelser i 2 § 2 mom. 2 punkten bassamfundslagen enligt vilka man från tillämpningsområdet för bassamfundslagen har lämnat utanför de samfund som har hemvist i en skatteavtalsstat, om samfunden i den staten är skyldiga att betala en sådan skatt på sin inkomst som inte i väsentlig grad avviker från den skatt som samfunden betalar för sin inkomst i Finland och på det villkoret att samfundet i fråga inte har dragit nytta av lagstiftning om särskilda skattelättnader i staten i fråga. I föreslagna 1 mom. ingår dessutom en hänvisning till 2 § 4 mom. bassamfundslagen där det preciseras när skatt som ett samfund betalar i sin hemviststat i väsentlig grad anses avvika från den skatt som samfunden betalar för sin inkomst i Finland.

Vid jämförelse av beskattningsnivån i hemviststaten med beskattningsnivån i Finland kan man, liksom vid bedömning av huruvida ett samfund har dragit nytta av lagstiftning i sin hemviststat om särskilda skattelättnader, stödja sig på tillämpningspraxis gällande bassamfundslagen samt förarbetena till lagen och skattestyrelsens meddelande (23.4.1999) om tillämpning av bassamfundslagen.

I skattestyrelsens meddelande upprepas den ståndpunkt som lades fram i statskottets betänkande StaUB 51/1998 rd och enligt vilken en samfundsskatt kan anses vara avsevärt lägre än den finländska samfundsskatten om förstnämnda skatt är lägre än 75 % av den finländska samfundsskatten. Enligt skattestyrelsens meddelande skall man vid bedömningen av beskattningsnivån observera inte bara den nominella skattesatsen, utan också t.ex. omfattningen av skattebasen samt avdragssystemet. Enligt meddelandet bör avseende fästas vid beskattningens verkliga nivå och den faktiska effektiva beskattningen i samfundets hemviststat. I meddelandet ingår en riktgivande förteckning över sju skatteavtalsstater, i vilka nivån på samfundsbekattningen kan anses avvika avsevärt från

nivån på den skatt som samfunden betalar i Finland.

Med begreppet 'särskild skattelättnad' avses sådana skattelättnader som inte på likvärdiga grunder är tillgängliga för alla de företag som verkar inom denna stats område. Såsom särskilda skattelättnader betraktas inte sådana allmänna bestämmelser som gäller alla skattskyldiga och som ingår i skatteavtalsstatens generella skattesystem, exempelvis allmänna skattelättnader gällande försäljningsvinster. Begreppet 'särskild skattelättnad' har presenterats närmare i ovan nämnda meddelande från skattestyrelsen och i motiveringen till propositionen med förslag till lag om ändring av bassamfundslagen (RP 155/1994 rd).

Enligt föreslagna 2 mom. skall 6 a § utan hinder av 1 mom. kunna tillämpas om nivån på inkomstbeskattningen för samfundet i dess hemviststat överstiger den nivå som anges i 2 § 1 mom. bassamfundslagen, dvs. motsvarar minst 3/5 av beskattningsnivån i Finland för ett samfund med hemvist här. Den inkomst på grundval av vilken bedömning görs om nivån på inkomstbeskattningen skall enligt förslaget räknas ut i enlighet med 2 § 3 mom. bassamfundslagen.

6 d §. Den föreslagna paragrafen innehåller bestämmelser om överförandet av dividendöverskott vid ägarbyten.

Enligt förslaget i 1 mom. beaktas dividendöverskottet inte om under det år då dividendöverskottet 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. Också indirekta ägarbyten skall enligt förslaget leda till förlust av dividendöverskott under samma förutsättningar som anges i bestämmelserna om skatteöverskott.

I 2 mom. ingår en undantagsbestämmelse som enligt förslaget skall tillämpas på börsbolag. Bestämmelsen motsvarar 8 § 4 mom. gällande skatteöverskott.

Avsikten är att på dividendöverskott skall tillämpas samma undantagstillståndsförfarande som på skatteöverskott. Enligt föreslagna 3 mom. skall skatteverket av särskilda skäl, när det med tanke på bolagets fortsatta verksamhet är behövligt, på ansökan kunna bevilja rätt att beakta dividendöverskott. Avsikten är att man vid prövningen av denna rätt i stor utsträckning skall kunna iakttä samma principer som följs vid behandlingen

av ansökningar som gäller överförande av skatteöverskott.

I föreslagna 4—6 mom. ingår bestämmelser om överförandet av dividendöverskott i samband med fusion eller fission. Bestämmelserna motsvarar i hög grad bestämmelserna i 10 § om överförande av skatteöverskott.

Vid en fission överförs dividendöverskottet i enlighet med 5 mom., om det övertagande samfundets delägare från ingången av det år då dividendöverskottet uppstod har ägt mer än hälften av det överlåtande samfundets aktier. Kravet gällande ägarandelen är detsamma som i fråga om skatteöverskott enligt 10 §. Vid en fusion skall dividendöverskottet enligt förslaget i 6 mom. dock överföras endast på det villkoret att det övertagande samfundet har ägt minst nio tiondedelar av det överlåtande samfundets aktier. Om det vid fusioner skulle tillämpas ett lägre krav gällande ägarandelen, så skulle detta erbjuda en möjlighet att kringgå det krav på en ägarandel om nio tiondedelar som avses i 6 b § 2 mom. genom att fusionera det bolag som har dividendöverskott med det egna moderbolaget.

7 §. Det föreslås att paragrafen ändras så, att sådan dividend som erhålls från ett inhemskt dotterbolag och som vid tillämpning av 6 b § i moderbolagets beskattning skulle beaktas såsom en skattefri dividend från en främmande stat, inte skall hänföras till den beskattningsbara inkomst som ligger till grund för jämförelseskatten. Detsamma föreslås gälla gottgörelse i anslutning till dividend. När moderbolaget delar ut dylika dividender vidare skall bolaget enligt vad som föreslås kunna påföras kompletteringsskatt, om dividenden delas ut till i Finland allmänt skattskyldiga. Bestämmelsen föreslås ingå i nya 3 mom.

Bestämmelsen om beaktande av skatteförhöjning vid uträkningen av jämförelseskatten överförs av tydlighetsskäl till ett nytt 2 mom.

Det föreslås att omnämmandet av att skatt som har betalats i en främmande stat skall dras av från den skatt som skall betalas i Finland skall överföras till ett nytt 3 mom. Samtidigt preciseras bestämmelsen så, att av den uttryckligen framgår att den skatt som har betalats i en främmande stat skall dras av från den skatt som räknas ut på basis av den beskattningsbara inkomsten. Enligt den nuvarande bestämmelsen hänförs skatten i frå-

ga inte till jämförelseskatten. Ordalydelsen "hänförs inte" har eventuellt lett till ovisshet när det gäller syftet med bestämmelsen.

Vidare föreslås att det nuvarande omnämmandet av avdrag av förluster vid uträkningen av jämförelseskatten skall slopas eftersom omnämmandet är onödigt. Omnämmandet, som har ingått i lagen om gottgörelse för bolagsskatt allt sedan lagen trädde i kraft, grundar sig på 1989 års inkomstskattelag (1043/1974), där man med beskattningsbar inkomst avsåg det belopp från vilket förlusterna inte hade dragits av. Om avdrag av förluster föreskrevs då i en separat lag, lagen om förlustutjämning vid inkomstbeskattningen (362/1968). I samband med kapitalskattereformen inleddes bestämmelserna om förlustutjämning i den gällande inkomstskattelagen (1535/1992), där man med

beskattningsbar inkomst avser det belopp som återstår efter avdraget av förluster.

9 §. Det föreslås att 2 mom., som innehåller den gällande bestämmelsen om kompletteringskattelättnad, upphävs.

2. Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft så snart som möjligt efter det att den har antagits och blivit stadfäst. Den tillämpas första gången vid beskattningen för 2000.

Det föreslås att såsom dividendöverskott beaktas dividendöverskott som uppkommit för skatteåret 2000 och därefter.

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

Lag

om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt

I enlighet med riksdagens beslut

upphävs i lagen den 29 december 1988 om gottgörelse för bolagsskatt (1232/1988) 9 § 2 mom., sådant det lyder i lag 1104/1994, ändras 5 § 3 och 4 mom. och 7 §, dessa lagrum sådana de lyder, 5 § 3 mom. i lag 932/1993, 4 mom. i lag 472/1998 och 7 § i lag 1542/1992, samt fogas till lagen nya 6 a—6 d § som följer:

5 §

Beloppet av gottgörelse som inte har räknats till godo (*oanvänd gottgörelse*) avdras på det sätt som anges i 1 och 2 mom. från de inkomstskatter som påförs för senare skatteår, dock inte för längre tid än 10 skatteår. Oanvända gottgörelser avdras, efter tillgodoräknande av den gottgörelse för bolagsskatt som baserar sig på den under skatteåret erhållna inkomsten, i den ordning de har uppkommit.

Vad som bestäms i 3 mom. tillämpas inte på gottgörelse som grundar sig på förtäckt dividend. Om den skattskyldige har rätt till gottgörelse även på basis av annan under skatteåret erhållen inkomst än förtäckt dividend, tillgodoräknas dividendtagaren vid tillämpningen av 1 mom. först den gottgörelse som erhållits på basis av annan inkomst.

6 a §

Vid uträkningen av inkomstskattens minimibelopp hänförs till den dividend som enligt beslut skall delas ut inte dividend som delats ut till begränsat skattskyldiga dividendtagare. Obeaktat i dividend som enligt beslut skall delas ut lämnas dock högst beloppet av sådana dividender som bolaget under skatteåret fått från en främmande stat och som med stöd av 6 § 2 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) är fria från skatt i Finland.

Om beloppet av dividender som bolaget under skatteåret fått från en främmande stat och som är fria från skatt i Finland är större än beloppet av den dividend som under skatteåret delats ut till begränsat skattskyldiga, skall skillnaden (*dividendöverskott*) under de följande skatteåren beaktas i form av en ökning av de från en främmande stat erhållna och från skatt i Finland fria dividenderna på det sätt som bestäms i 3 mom.

Dividendöverskotten beaktas för tio år före

skatteåret, räknat från det tidigaste året, tills beloppet av de dividender som bolaget under skatteåret fått från en främmande stat och som är fria från skatt i Finland är lika stort som beloppet av de dividender som delats ut till begränsat skattskyldiga.

Som sådan begränsat skattskyldig dividendtagare som avses ovan anses inte den som har rätt till gottgörelse för bolagsskatt och inte heller samfund över vilket i Finland bosatta personer utövar direkt eller indirekt bestämmanderätt.

6 b §

Såsom dividend som bolaget får från en främmande stat och som är fri från skatt i Finland betraktas också på yrkande av bolaget sådan dividend som bolaget får från ett inhemskt dotterbolag till den del dividenden inte utdelad till en begränsat skattskyldig hade hänförts till den av dotterbolaget utdelade dividenden vid uträkningen i enlighet med 6 a § av inkomstskattens minimibelopp för dotterbolaget. I dotterbolagets beskattning anses motsvarande belopp vara utdelat till en begränsat skattskyldig.

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas endast om det dividendtagande bolaget har varit det dividendutdelande bolagets i 3 § lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986) avsedda moderbolag utan avbrott räknat från den tidpunkt då det dividendutdelande bolaget har fått en dividend från en främmande stat fram till den tidpunkt då det dividendtagande bolaget har fått dividenden. Om det har ansetts att det dividendutdelande bolaget har fått dividend från en främmande stat med stöd av denna paragraf är en ytterligare förutsättning att moderbolaget vid den tidpunkt då dividenden erhållits från ett utländskt samfund har varit i 3 § lagen om koncernbidrag vid beskattningen avsett moderbolag för det bolag som ursprungligen fått dividenden från ett utländskt samfund.

Det dividendtagande bolaget skall fram-

ställa ett i 1 mom. avsett krav innan det dividendutdelande bolagets beskattning slutförts för det skatteår för vilket dividend har delats ut samt lägga fram en utredning över att de i 1 och 2 mom. avsedda förutsättningarna uppfylls.

6 c §

Denna lags 6 a § tillämpas endast om mellan Finland och hemviststaten för det samfund som betalar dividenden är i kraft ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om samfundet enligt avtalet skall anses ha hemvist i denna stat och om avtalet tillämpas på inkomst som samfundet erhåller, förutsatt att samfunden i denna stat är skyldiga att på sin inkomst betala skatt som inte på det sätt som avses i 2 § 4 mom. lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994) i väsentlig grad avviker från den skatt som samfundet betalar för sin inkomst i Finland, och att samfundet inte har dragit nytta av denna stats lagstiftning om särskilda skattelättnader.

Utän hinder av 1 mom. tillämpas 6 a § dock även, om det kan visas att den verkliga nivån på inkomstbeskattningen för samfundet i dess hemviststat överstiger den nivå som anges i 2 § 1 och 3 mom. lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund.

6 d §

Dividendöverskotten beaktas inte om under det år då dividendöverskottet 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.

Utän hinder av 1 mom. beaktas ett börsbolags dividendöverskott, om mer än hälften av de aktier i bolaget vilka inte är föremål för offentlig handel inte har bytt ägare på det sätt som avses i 1 mom. I detta fall anses de aktier som börsbolaget äger inte ha bytt ägare vid tillämpningen av den senare meningen i 1 mom.

Utän hinder av 1 mom. kan skatteverket av särskilda skäl, när det med tanke på bola-

gets fortsatta verksamhet är behövligt, på ansökan bevilja rätt att beakta dividendöverskott.

Efter en fission av ett samfund överförs det överlåtande samfundets oanvända dividendöverskott till de övertagande samfunden i samma proportion som det överlåtande samfundets i 27 § förmögenhetsskattelagen avsedda nettotillgångar överförs till de övertagande samfunden.

Efter en fission av samfund har det övertagande samfundet rätt att använda det överlåtande samfundets oanvända dividendöverskott, om det övertagande samfundets delägare eller medlemmar har ägt mer än hälften av det överlåtande samfundets aktier eller andelar från ingången av det skatteår som dividendöverskottet gäller.

Efter en fusion av samfund har det övertagande samfundet rätt att använda det överlåtande samfundets oanvända dividendöverskott, om det övertagande samfundet har ägt minst nio tiondedelar av det överlåtande samfundets aktier eller andelar från ingången av det skatteår som dividendöverskottet gäller. Ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank har dock alltid rätt att använda det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens dividendöverskott vilka har uppkommit under det skatteår då fusionen har ägt rum eller under de två föregående skatteåren.

7 §

Vid uträkningen av om bolagets skatt motsvarar minst inkomstskattens minimibelopp beaktas såsom bolagets skatt (*jämförelseskatt*) den inkomstskatt som efter de i 3 mom. avsedda avdragen skall påföras bolaget på grundval av dess beskattningsbara inkomst samt den skatt som har betalats i en främmande stat för dividendinkomst som är skattefri i Finland eller befriad från skatt i Finland enligt skatteavtal.

Vid uträkningen av jämförelseskatten beaktas inte skatteförhöjning.

Vid uträkningen av jämförelseskatten avdras från bolagets inkomst sådan dividend som med stöd av 6 b § anses ha erhållits från en främmande stat och därtill ansluten gottgörelse samt från bolagets skatt beloppet av den skatt som har betalats i en främmande stat och som skall dras av från den skatt som skall betalas i Finland.

Denna lag träder i kraft den

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2000. Såsom i 6 a § avsedda dividendöverskott beaktas överskott som uppkommit för skatteåret 2000 och därefter.

Helsingfors den 22 oktober 1999

Republikens President

MARTTI AHTISAARI

Finansminister *Sauli Niinistö*

Lag

om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt

I enlighet med riksdagens beslut
 upphävs i lagen den 29 december 1988 om gottgörelse för bolagsskatt (1232/1988) 9 § 2 mom., sådant det lyder i lag 1104/1994,
 ändras 5 § 3 och 4 mom. och 7 §, dessa lagrum sådana de lyder, 5 § 3 mom. i lag 932/1993, 4 mom. i lag 472/1998 och 7 § i lag 1542/1992, samt
 fogas till lagen nya 6 a—6 d § som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §

Beloppet av gottgörelse som inte har räknats till godo (*oanvänd gottgörelse*) avdras på det sätt som anges i 1 och 2 mom. från de inkomstskatter som påförs för senare skatteår, dock inte för längre tid än 10 skatteår. Oanvända gottgörelse avdras i den ordning de har uppkommit.

Vad som bestäms i 3 mom. tillämpas inte på gottgörelse som grundar sig på förtäckt dividend. Om den skattskyldige under skatteåret har rätt till gottgörelse även på basis av annan inkomst än förtäckt dividend, tillgodoräknas dividendtagaren vid tillämpningen av 1 mom. först den gottgörelse som erhållits på basis av annan inkomst.

Beloppet av gottgörelse som inte har räknats till godo (*oanvänd gottgörelse*) avdras på det sätt som anges i 1 och 2 mom. från de inkomstskatter som påförs för senare skatteår, dock inte för längre tid än 10 skatteår. Oanvända gottgörelser avdras, *efter tillgodoräkning av den gottgörelse för bolagsskatt som baserar sig på den under skatteåret erhållna inkomsten*, i den ordning de har uppkommit.

Vad som bestäms i 3 mom. tillämpas inte på gottgörelse som grundar sig på förtäckt dividend. Om den skattskyldige har rätt till gottgörelse även på basis av annan under skatteåret erhållen inkomst än förtäckt dividend, tillgodoräknas dividendtagaren vid tillämpningen av 1 mom. först den gottgörelse som erhållits på basis av annan inkomst.

6 a §

Vid uträkningen av inkomstskattens minibelopp hänförs till den dividend som enligt beslut skall delas ut inte dividend som delats ut till begränsat skattskyldiga dividendtagare. Obeaktat i dividend som enligt beslut skall delas ut lämnas dock högst beloppet av sådana dividender som bolaget under skatteåret fått från en främmande stat och som med stöd av 6 § 2 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) är fria från skatt i Finland.

Om beloppet av dividender som bolaget under skatteåret fått från en främmande stat och som är fria från skatt i Finland är större än beloppet av den dividend som under skatteåret delats ut till begränsat skattskyldiga, skall skillnaden (dividendöverskott) under de följande skatteåren beaktas i form av en ökning av de från en främmande stat erhållna

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

och från skatt i Finland fria dividenderna på det sätt som bestäms i 3 mom.

Dividendöverskotten beaktas för tio år före skatteåret, räknat från det tidigaste året, tills beloppet av de dividender som bolaget under skatteåret fått från en främmande stat och som är fria från skatt i Finland är lika stort som beloppet av de dividender som delats ut till begränsat skattskyldiga.

Som sådan begränsat skattskyldig dividendtagare som avses ovan anses inte den som har rätt till gottgörelse för bolagsskatt och inte heller samfund över vilket i Finland bosatta personer utövar direkt eller indirekt bestämmanderätt.

6 b §

Såsom dividend som bolaget får från en främmande stat och som är fri från skatt i Finland betraktas också på yrkande av bolaget sådan dividend som bolaget får från ett inhemskt dotterbolag till den del dividenden inte utdelad till en begränsat skattskyldig hade hänförts till den av dotterbolaget utdelade dividenden vid uträkningen i enlighet med 6 a § av inkomstskattens minimibelopp för dotterbolaget. I dotterbolagets beskattning anses motsvarande belopp vara utdelat till en begränsat skattskyldig.

Bestämmelserna i 1 mom. tillämpas endast om det dividendtagande bolaget har varit det dividendutdelande bolagets i 3 § lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986) avsedda moderbolag utan avbrott räknat från den tidpunkt då det dividendutdelande bolaget har fått en dividend från en främmande stat fram till den tidpunkt då det dividendtagande bolaget har fått dividenden. Om det har ansetts att det dividendutdelande bolaget har fått dividend från en främmande stat med stöd av denna paragraf är en ytterligare förutsättning att moderbolaget vid den tidpunkt då dividenden erhållits från ett utländskt samfund har varit i 3 § lagen om koncernbidrag vid beskattningen avsett moderbolag för det bolag som ursprungligen fått dividenden från ett utländskt samfund.

Det dividendtagande bolaget skall framställa ett i 1 mom. avsett krav innan det dividendutdelande bolagets beskattning slutförts för det skatteår för vilket dividend har delats ut samt lägga fram en utredning över att de i 1 och 2 mom. avsedda förutsättning-

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

arna uppfylls.

6 c §

Denna lags 6 a § tillämpas endast om mellan Finland och hemviststaten för det samfund som betalar dividenden är i kraft ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om samfundet enligt avtalet skall anses ha hemvist i denna stat och om avtalet tillämpas på inkomst som samfundet erhåller, förutsatt att samfunden i denna stat är skyldiga att på sin inkomst betala skatt som inte på det sätt som avses i 2 § 4 mom. lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994) i väsentlig grad avviker från den skatt som samfunden betalar för sin inkomst i Finland, och att samfundet inte har dragit nytta av denna stats lagstiftning om särskilda skattelättnader.

Utan hinder av 1 mom. tillämpas 6 a § dock även, om det kan visas att den verkliga nivån på inkomstbeskattningen för samfundet i dess hemviststat överstiger den nivå som anges i 2 § 1 och 3 mom. lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund.

6 d §

Dividendöverskotten beaktas inte om under det år då dividendöverskottet 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 1 mom. beaktas ett börsbolags dividendöverskott, om mer än hälften av de aktier i bolaget vilka inte är föremål för offentlig handel inte har bytt ägare på det sätt som avses i 1 mom. I detta fall anses de aktier som börsbolaget äger inte ha bytt ägare vid tillämpningen av den senare meningen i 1 mom.

Utan hinder av 1 mom. kan skatteverket av särskilda skäl, när det med tanke på bolagets fortsatta verksamhet är behövt, på ansökan bevilja rätt att beakta dividendöverskott.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

Efter en fission av ett samfund överförs det överlåtande samfundets oanvända dividendöverskott till de övertagande samfunden i samma proportion som det överlåtande samfundets i 27 § förmögenhetsskattelagen avsedda nettotillgångar överförs till de övertagande samfunden.

Efter en fission av samfund har det övertagande samfundet rätt att använda det överlåtande samfundets oanvända dividendöverskott, om det övertagande samfundets delägare eller medlemmar har ägt mer än hälften av det överlåtande samfundets aktier eller andelar från ingången av det skatteår som dividendöverskottet gäller.

Efter en fusion av samfund har det övertagande samfundet rätt att använda det överlåtande samfundets oanvända dividendöverskott, om det övertagande samfundet har ägt minst nio tiondedelar av det överlåtande samfundets aktier eller andelar från ingången av det skatteår som dividendöverskottet gäller. Ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank har dock alltid rätt att använda det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens dividendöverskott vilka har uppkommit under det skatteår då fusionen har ägt rum eller under de två föregående skatteåren.

7 §

Vid uträkningen av om bolagets skatt motsvarar minst inkomstskattens minimibelopp beaktas den inkomstskatt som bolaget efter avdrag av förluster under tidigare år skall påföras på basis av den återstående beskattningsbara inkomsten och den skatt som har betalats i en främmande stat för dividendinkomst som är skattefri i Finland eller befriad från skatt i Finland enligt skatteavtal (*jämförelseskatt*). Skatteförhöjning beaktas inte och till jämförelseskatten hänförs inte beloppet av den skatt som har betalats i en främmande stat och som skall dras av från den skatt som skall betalas i Finland.

7 §

Vid uträkningen av om bolagets skatt motsvarar minst inkomstskattens minimibelopp beaktas såsom bolagets skatt (*jämförelseskatt*) den inkomstskatt som efter de i 3 mom. avsedda avdragen skall påföras bolaget på grundval av dess beskattningsbara inkomst samt den skatt som har betalats i en främmande stat för dividendinkomst som är skattefri i Finland eller befriad från skatt i Finland enligt skatteavtal.

Vid uträkningen av jämförelseskatten beaktas inte skatteförhöjning.

Vid uträkningen av jämförelseskatten avdras från bolagets inkomst sådan dividend som med stöd av 6 b § anses ha erhållits från en främmande stat och därtill ansluten gottgörelse samt från bolagets skatt beloppet av den skatt som har betalats i en främmande stat och som skall dras av från den skatt som skall betalas i Finland.

*Gällande lydelse**Föreslagen lydelse*

9 §

Kompletteringskatt påförs inte till den del som

(2 mom. upphävs)

1) beloppet av den dividend som enligt beslut av bolaget skall delas ut för skatteåret inte överstiger beloppet av sådan dividend som bolaget under skatteåret erhållit från en främmande stat och som är undantagen från finsk skatt, till vilket belopp inte hänförs skatt som i den främmande staten betalats på dividend, och

2) dividendtagaren är ett begränsat skattskyldigt samfund som inte är berättigat till gottgörelse för bolagsskatt och som vid utgången av det skatteår som avses i 1 punkten direkt innehaft minst 25 procent av kapitalet i det bolag som delas ut dividenden. Som dividendtagare som avses i denna punkt anses inte samfund över vilket i Finland allmänt skattskyldiga personer utövar direkt eller indirekt bestämmanderätt.

*Denna lag träder i kraft den .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2000. Såsom i 6 a § avsedda dividendöverskott beaktas överskott som uppkommit för skatteåret 2000 och därefter.*

