

**Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om
ändring av 9 § lagen om gottgörelse för bolagsskatt**

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I propositionen föreslås att stadgandena om kompletteringsskatt i lagen om gottgörelse för bolagsskatt ändras. Enligt propositionen skall kompletteringsskatt inte påföras till den del som bolaget till sina utländska delägare delar sådan dividend vidare som den under skatteåret erhållit från utlandet och som är undantagen från finsk skatt. Befrielsen från komplet-

teringsskatt skall gälla dividend som betalats till utländska samfund som innehar minst 25 procent av kapitalet i det finska bolaget.

Lagen avses träda i kraft den 1 januari 1995. Den skall första gången tillämpas vid beskattningen för 1995. Propositionen ansluter sig till budgetpropositionen för 1995 och avses bli behandlad med den.

MOTIVERINGAR

1. Nuläge

Både dividend som erhållits från utlandet och dividend som betalats till utlandet utgör som utgångspunkt skattepliktig inkomst i Finland. I lagstiftningen ingår emellertid flera specialstadganden om beskattningen av dessa dividender. Dividend som betalas från en skatteavtalsstat till finska bolag är vanligen befriade från finsk skatt om det finska bolaget behärskar minst 10 procent av röstetalet i det bolag som betalar dividenden. Skattefriheten kan grunda sig antingen på en bestämmelse i ett skatteavtal eller på ett stadgande i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, hädanefter NSL.

I 7 § lagen om gottgörelse för bolagsskatt (1542/92) hädanefter BSkGL stadgas att källskatt som har betalats i en främmande stat för dividend som är skattefri i Finland skall tas med i jämförelseskatten vid beräkningen av en eventuell kompletteringsskatt.

Dividend som betalas från Finland till utlandet är föremål för en källskatt på 25 procent

enligt 7 § lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (1544/92). I de finska skatteavtalen har denna skatteprocent emellertid sänkts betydligt eller källskatten undanröjts. Finlands nuvarande skatteavtalspolitiska linje är att helt försöka undanröja källbeskattningen av dividender.

Trots specialstadgandena är dividend som betalas till Finland och härifrån vidare till utlandet föremål för beskattning i Finland. Eftersom minimibeloppet för bolagets inkomstskatt enligt 6 § BSkGL är en tredjedel av den dividend som enligt beslut av bolaget skall betalas ut, skall bolaget betala kompletteringsskatt enligt 9 § då det delar vidare dividend som det erhållit från utlandet. Bakgrunden till detta är principen om systemet med gottgörelse för bolagsskatt enligt vilken inkomst som ett finskt bolag delar ut som dividend skall beskattas en gång i Finland. Principen om enkel beskattning gäller även sådan dividend från utlandet som delas vidare till utlandet även om det faktum att den utländska källskatten inräknas i jämförelseskatten enligt vad som redo-

gjorts ovan innebär en liten avvikelse från denna princip.

2. Lagstiftningen i övriga länder

Beskattningen av dividend från utlandet som delas vidare till utlandet påverkas av beskattningen av dividend då den erhålls, en eventuell kompletteringsskatt vid vidareutdelning av dividend samt källskatten som i sista hand påförs den slutliga dividendtagaren.

I stater där systemet för gottgörelse av bolagsskatt inte tillämpas nyttjas inte kompletteringsskatt. Dividend på direkta investeringar kan i många fall utan skattepåföljder cirkuleras via exempelvis *Sverige, Danmark* eller *Holland*.

I stater som tillämpar systemet med gottgörelse för bolagsskatt är huvudregeln att trygga en enkel beskattning på ett liknande sätt som i Finland. Under de senaste åren har man gjort undantag från denna regel i synnerhet i fråga om dividend från utlandet som delas vidare till utlandet.

I *Tyskland* reformerades systemet med gottgörelse för bolagsskatt 1993 på så sätt att kompletteringsskatt inte längre påförs vidareutdelning av skattefria inkomster från utlandet, men till en sådan dividend hänför sig inte heller gottgörelse för bolagsskatt. Om dividendtagaren inte heller annars skulle erhålla gottgörelse för bolagsskatt, vilket är fallet i fråga om utländska dividendtagare, blir beskattningen i Tyskland vid kompletteringsskattens bortfall beroende av en eventuell källbeskattning.

I *Storbritannien* reformerades systemet med gottgörelse för bolagsskatt 1993 bl.a. genom stadganden om s.k. internationella huvudkontorbolag. Dessa gäller sådana brittiska bolag som innehas av högst fem aktieägare och som till minst 80 procent ägs av utlänningar. Sådana bolag kan som dividend dela ut inkomst från utlandet utan förhandsbolagsskatt (advance corporation tax) vars verkningar kan jämföras med befriande från kompletteringsskatt. Dividend som delas ut till utlandet är inte heller föremål för källskatt i Storbritannien. Dividend från utlandet är emellertid inte skattefritt utan på den tillämpas i regel en s.k. indirekt avräkning varvid dividend kan påföras skatt även i Storbritannien.

I *Frankrike* kan holdingbolag vars tillgångar huvudsakligen består av andelar i utländska dotter- eller andelsbolag under vissa förutsätt-

ningar dela ut dividend vidare utan kompletteringsskatt (précompte). Dividendtagarna är härvid inte berättigade till gottgörelse för bolagsskatt.

3. Bedömningen av nuläget och behovet av ändringar

Principen om enkel beskattning innehar en central roll i systemet med gottgörelse för bolagsskatt. I samband med internationella inkomstströmmar kan verkningarna av denna princip emellertid avvika från övriga situationer. Skillnaden ligger framför allt däri att då man med enkelbeskattning avser enkel beskattning i Finland kan inkomsten allt som allt bli beskattad flera gånger. Inkomst som delas ut till Finland i form av dividend kan först ha blivit beskattad i källstaten som inkomst för bolaget som delar ut dividenden och sedan som inkomst för finsk dividendtagare och efter Finland kan inkomsten beskattas ännu i den slutliga dividendtagarens hemviststat.

En ekonomisk dubbelbeskattning, eller en ytterligare mångdubblare beskattning, vilket det nuvarande finska systemet för sin del kan leda till, kan inverka på organiseringen av internationella företagsgrupper. Det är vanligt att det i en koncern finns t.ex. underkoncerner som grundar sig på en geografisk eller branschvis indelning. Det är inte endast fråga om placeringen av holdingbolag inom koncernen, utan även om strukturen på den internationella företagsgruppen i övrigt. En beskattning av nuvarande typ gynnar inte arrangemang där utländska enheter som hör till utländska koncerner ägs av ett koncernbolag beläget i Finland.

4. Propositionens mål och de viktigaste förslagen

Det är inte förmånligt för Finland om beskattningssmässiga skäl hindrar internationella koncerner från att etablera moderbolag för sina underkoncerner i Finland. Vid utformningen av strukturen på en koncern spelar beskattningssynpunkter ofta en betydande roll. Därför cirkulerar i dag inte just någon dividend via Finland. Sålunda skulle en lindring av beskattningen av dessa dividendströmmar inte märkbart sänka skatteintäkterna och avlägs-

landet av hinder av beskattningsnatur kunde även locka sådana nya investeringar till Finland som indirekt skulle leda till att skatteintäkterna ökar.

Det har i stor utsträckning ansetts önskvärt att Finland kunde inneha en slags ställning som stödpunkt i samband med investeringar i synnerhet från väst till Ryssland och de baltiska staterna. Till en sådan uppställning kunde naturligt höra att en internationell koncern skulle ha ett bolag i Finland som skulle äga dotterbolagen som är belägna i staterna i fråga. Skattekostnaderna för en genomgång av dividend försvagar emellertid Finlands konkurrensmässiga ställning exempelvis jämfört med Sverige. För tillfället hänför sig det inte något problem med kompletteringsskatt vad gäller vidareutdelningen av dividend från Ryssland eftersom dividenden utgör skattepliktig inkomst i Finland. I regeringens proposition med förslag till ändring av lagen om beskattning av näringsverksamhet som avges samtidigt med denna proposition föreslås emellertid att dividend som erhålls från Ryssland för direkta investeringar undantas från skatt i Finland.

I propositionen föreslås att kompletteringskatten slopas under vissa bestämda förutsättningar i situationer då dividend som ett finskt bolag erhåller från utlandet delas vidare till bolagets utländska aktieägare. Kompletteringskatten skall undanröjas helt i fråga om dividend som uppfyller detta krav. Om kompletteringskatten skulle undanröjas endast delvis skulle förverkligandet av de verkningar som eftersträvas kunna ifrågasättas eftersom företagen skulle ha många ur beskattningshänseende förmånligare alternativ än Finland. Att helt avlägsna kompletteringskatten kan inte heller värderas som en fiskal börda. Detta är även en enklare lösning än att delvis undanröja skatten.

Undanröjandet av kompletteringskatten berör endast dividend som betalas för direkta investeringar. Att utvidga skatteförmånen till dividend från portföljinvesteringar inverkar inte på samma sätt på företagens placeringsbeslut som behandlingen av direkta investeringar. Finlands skattemässiga konkurrenskraft är inte ens i dag dålig ur en portföljinvesterares synvinkel. Att minska kompletteringskatten för dividend som betalas för portföljinvesteringar innebär närmast en allmän skatteförmån för de bolag vars aktier till en stor del innehas av utländska investerare. Det finns inte tillräck-

liga grunder för att beskatta ett sådant bolag lindrigare än bolag vars ägostruktur är en annan.

Som gränsen för direkt investering skall vara en andel på 25 procent av kapitalet i bolaget som betalar dividenden. Den föreslagna andelen på 25 procent motsvarar gränsdragningen mellan direkta investeringar och portföljinvesteringar i OECD:s modellskatteavtal, Europeiska gemenskapernas råds direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moder- och dotterbolag i olika medlemsstater och även i flera finska skatteavtal. Eftersom befrielsen från kompletteringsskatt endast kommer till nytta för varje delägare i förhållande till dennes ägoandel kan investeringar med andelar på mindre än 25 procent i finska bolag inte främjas genom en lindring av kompletteringskatten.

Propositionen gäller endast vidareutdelning av dividend som erhållits under skatteåret. Ett system som möjliggör en vidareutdelning som är befriad från kompletteringsskatt efter flera år från det att dividenden erhållits skulle i praktiken bli för komplicerat. I ett sådant system borde ingå ett tungt förfarande om beaktande av förändringar i ägandet för att det inte skall uppstå incitativ att överföra bolag som fått dividend från utlandet i utländskt ägo före dividenden delas vidare.

Även i övrigt kunde möjligheten till en utdelning som är befriad från kompletteringskatt sporra finska ägare att överföra aktier i finska bolag på holdingbolag som bildas utomlands. Eftersom detta inte är förenligt med propositionens syfte skall befrielsen från kompletteringskatt inte gälla dividend som delats ut till utländska samfund över vilka i Finland allmänt skattskyldiga personer utövar bestämmanderätt.

5. Propositionens verkningar

Syftet med propositionen är att avlägsna skattemässiga hinder för internationella företagsgrupper att etablera sig i Finland. Eftersom skattefaktorerna ofta är av en väsentlig betydelse vid utformningen av strukturen för internationella företagsgrupper cirkulerar nuförtiden inte just någon dividend via Finland. Sålunda minskar reformen inte i praktiken skatteta-garnas inkomster fastän propositionen innebär en lindring av beskattningen. I och med att

Finlands konkurrensmässiga ställning som etableringsort för enheter inom internationella företagsgrupper förbättras leder reformen i sin tur i en riktning som främjar ekonomiska aktiviteter i Finland.

Propositionen ansluter sig till budgetpropositionen för 1995.

6. Ärendets beredning

Propositionen grundar sig på mellanrapporten från arbetsgruppen för reformeringen av den internationella beskattningen som tillsatts av finansministeriet den 28 januari 1994 (VM 1994:13).

DETALJMOTIVERING

1. Lagförslagets motiveringar

9 §. Enligt det nya 2 mom. som föreslås införs till 9 § lagen om gottgörelse för bolagsskatt skall kompletteringsskatt i vissa fall inte påföras till den del som den dividend som enligt beslut av bolaget skall delas ut inte överstiger beloppet av dividend som erhållits från utlandet och som är undantagen från finsk skatt. Den föreslagna ändringen gäller endast situationer där kompletteringsskatt i annat fall skulle påföras. Förutsättningarna för tillämpningen av det nya 2 mom. skall granskas i det skede då bolagets jämförelseskatt har klargjorts och eventuella skatteöverskott har beaktats. Vid tillämpningen av lagrummet beaktas som dividend endast den dividend som erhållits under det skatteår för vilket kompletteringsskatt fastställs.

Med dividend från utlandet som är undantagen från finsk skatt avses på samma sätt som i 7 § dividend som med stöd av skatteavtal och intern lagstiftning, nuförtiden NSL 61 a §, är undantagen från skatt. Till dividend som är undantagen från skatt räknas endast det belopp som resterar efter att källskatt eller annan skatt betalats i en främmande stat.

Befrielsen från kompletteringsskatt skall gälla utdelad dividend till den del dividenden inte överstiger beloppet av dividend som är fri från finsk skatt. Det att bolagets utdelning av dividend överstiger beloppet av den dividend som erhållits hindrar inte tillämpningen av 2 mom. men befrielsen från kompletteringsskatt gäller endast den andel av dividenden som enligt beslut av bolaget skall delas ut som motsvarar beloppet av den erhållna dividenden.

Befrielsen från kompletteringsskatt gäller endast dividend som betalats till en sådan ut-

ländsk dividendtagare som vid utgången av det skatteår för vilket dividend betalas innehaft minst 25 procent av kapitalet i det bolag som betalar dividend. Andelen av kapitalet är sålunda avgörande och t.ex. andelen i röstetalet skall inte ha någon inverkan. Att förutsättningarna för gränsen på 25 procent uppfylls granskas särskilt för varje dividendtagare. Av delägare i exempelvis samma koncern gäller förmånen endast dividend som betalats till sådana dividendtagare som ensamma uppfyller den nämnda förutsättningen. Endast ett direkt innehav beaktas. Befrielsen från kompletteringsskatt gäller inte dividend som erhållits av person som enligt en bestämmelse i skatteavtal har rätt till gottgörelse för bolagsskatt från Finland. Dividend kan inte heller delas ut utan kompletteringsskatt till den del som i Finland bosatta personer direkt eller indirekt utövar bestämmanderätt över dividendtagaren. Med bestämmanderätt avses samma som i propositionen till lag om beskattningen av delägare i utländska bassamfund. I samband med kompletteringsskatten gäller begreppet bestämmanderätt emellertid samfund med hemvist i alla främmande stater.

Om de utländska dividendtagarna som avses i stadgandet äger endast en del av kapitalet i bolaget gäller befrielsen från kompletteringsskatt endast den andel av dividenden som enligt beslut av bolaget skall delas ut som svarar mot denna ägoandel. Om alltså ett bolag som till hälften ägs av en allmänt skattskyldig och en begränsat skattskyldig person har erhållit 100 enheter i dividend och delar ut 50 enheter är 25 enheter undantagna från kompletteringsskatt. Även i det fall att dividendutdelningen överstiger beloppet av den erhållna dividenden kan av de erhållna dividenderna

endast en proportionell andel delas ut utan kompletteringsskatt. Denna andel skall motsvara de utländska dividendtagarnas som uppfyller kraven på detta andel av den dividend som enligt beslut av bolaget skall delas ut.

Tillämpningen av de föreslagna stadgandena illustreras av följande *exempel*:

Ab av vars aktier det utländska samfundet A äger 35 % och det utländska samfundet B 25 %, har erhållit 100 mk i skattefri dividend från utlandet och annan inkomst 100 mk. Skatteöverskott finns inte, bolagets jämförelseskatt är 25 mk och det delar ut 150 mk i dividend.

Eftersom de utländska ägarnas proportionella andel av den dividend som beslutats dela ut är 60 procent, kan 60 mk av dividenden på 100 mk som erhållits i utlandet delas ut utan

kompletteringsskatt. Härvid räknas till den dividendutdelning som föranleder kompletteringsskatt 150 mk — 60 mk = 90 mk. Minibeloppet av inkomstskatten är 1/3 av 90 mk dvs. 30 mk. Då jämförelseskatten är 25 mk, skall 5 mk erläggas i kompletteringsskatt.

2. Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 1995. Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1995.

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

Lag

om ändring av 9 § lagen om gottgörelse för bolagsskatt

I enlighet med riksdagens beslut

fogas till 9 § lagen den 29 december 1988 om gottgörelse för bolagsskatt (1232/88) sådant detta lagrum lyder i lag av den 30 december 1992 (1542/92) ett nytt 2 mom. som följer:

9 §

Kompletteringsskatt påförs inte till den del som

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 betalar 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 199 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1995. Lagen tillämpas på dividend som erhållits från främmande stat den 1 januari 1995 och därefter.

Helsingfors den 6 september 1994

Republikens President
MARTTI AHTISAARI

Finansminister Iiro Viinanen

Lag

om ändring av 9 § lagen om gottgörelse för bolagsskatt

I enlighet med riksdagens beslut

fogas till 9 § lagen den 29 december 1988 om gottgörelse för bolagsskatt (1232/88) sådant detta lagrum lyder i lag av den 30 december 1992 (1542/92) ett nytt 2 mom. som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §

Kompletteringsskatt påförs inte till den del som

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 betalar 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 199 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1995. Lagen tillämpas på dividend som erhållits från främmande stat den 1 januari 1995 och därefter.
