

Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till revidering av bestämmelserna om beskattning av förtäckt dividend

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås att bestämmelserna om beskattningen av förtäckt dividend i lagen om beskattningsförfarande, inkomstskattelagen och lagen om gottgörelse för bolagsskatt ändras.

Det föreslås att dubbelbeskattningen av förtäckt dividend avskaffas så att den som erhåller förtäckt dividend kan beviljas gottgörelse för den skatt som bolaget betalat. Förtäckt dividend som en fysisk person och ett dödsbo erhåller skall på samma sätt som

nu alltid betraktas som förvärvsinkomst. Dessutom föreslås att bestämmelsen om tillämpningsområdet för beskattningen av förtäckt dividend moderniseras och att skattepåföljderna för förtäckt dividend preciseras.

Lagarna avses träda i kraft så snart som möjligt efter det att de har antagits och blivit stadfästa. Det föreslås att lagarna skall tillämpas första gången vid beskattningen för 1999.

ALLMÄN MOTIVERING

1. Nuläge

1.1. Allmänt

Med förtäckt dividend avses överföring av ett aktiebolags medel till delägare utan beaktande av formkraven vid dividendutdelning på ett sätt som till sin sanna karaktär är vinstutdelning. Ur skattesystemets synvinkel innebär en förtäckt utdelning av medel i allmänhet att man samtidigt undgår de skattepåföljder som sammanhänger med dividendutdelning.

Avsikten med de bestämmelser om beskattning av förtäckt dividend som fr.o.m. 1943 har ingått i vår skattelagstiftning var ursprungligen att trygga dubbelbeskattningen av den vinst som ett aktiebolag delar ut. Bolaget beskattades för dess vinst och delägaren såsom särskild skattskyldig för den inkomst som han fick i form av vinstutdelning ur bolaget. Dubbelbeskattningen har lett till att medel gärna lyfts ur bolag i annan form än dividend, t.ex. som lön, hyra eller annan inkomst som bara beskattas en gång. Vid övergången till systemet med gottgörelse för

bolagsskatt frångicks denna dubbelbeskattning.

Om beskattningen av förtäckt dividend bestäms i 29 § lagen om beskattningsförfarande (1558/1995), nedan *beskattningsförfarandelagen*. I lagens 1 mom. bestäms att om det är uppenbart att ett aktiebolag eller annat samfund till förmån för sin delägare, dennes make, barn, föräldrar eller annan anhörig under sken av lön, gratifikation, tantiem, bostadsförmån, representations- eller resekostnad, försäkringspremie eller någon annan sådan gottgörelse har betalat mera än vad som bör anses skäligt eller att samfundet i pris, lega, hyra, ränta, provision eller annan kostnad till de nämnda personerna har betalat ut väsentligt mera eller av dem tagit mindre betalt än brukligt, skall detta beaktas till ett skäligt belopp vid beskattningen. Bestämmelsen är allmänt tillämplig i situationer där bolagets medel överförs till en delägare genom en rättshandling mellan dessa eller någon annan åtgärd i form av prissättning som väsentligt avviker från det normala.

I paragrafens 2 mom. bestäms att om ak-

tiebolaget genom inlösen av egna aktier eller nedsättning av sitt aktiekapital har delat ut tillgångar till sina aktieägare och om det är uppenbart att utdelningen har skett för att skatt på dividend skall undgå, skall de utdelade medlen till denna del anses som aktieägarernas skattepliktiga inkomst. Då är det fråga om att rätt form inte har iakttagits vid utdelningen av medel och att förfaringssättet har valts i syfte att undgå skatt på dividend. Tillämpningen av paragrafens 2 mom. förutsätter inte avvikelser från sedvanligt pris vid prissättning.

Avsikten med avvikande prissättning eller avsikten att undgå skatt skall vara uppenbar, vilket har ansetts innebära skyldighet för skatttagarsidan att bevisa att förtäckt dividendutdelning ägt rum.

1.2. Över- eller underprissättning

Överföring av bolagets medel till en delägare på det sätt som avses i 29 § 1 mom. beskattningsförfarandelagen genom över- eller underprissättning kan ske i form av vilken rättshandling som helst där delägaren kan erhålla en förmån som omfattas av inkomstbeskattningen och där aktiebolaget kan vara den som beviljar förmånen. Typiska situationer med övergottgörelse är när bolaget betalar överpris för nyttigheter som det har köpt av delägaren eller när bolaget betalar en ovanligt hög ränta på lån som det har lyft hos delägaren. Att dela ut förtäckt dividend i form av ovanligt stor lön har blivit mer sällsynt än tidigare på grund av den nuvarande stränga lönebeskattningen. När inget arbete krävs av mottagaren eller när full lön betalas till personer vars arbetsinsats är sporadisk är det fråga om utbetalning av ovanligt hög lön som helt klart skall betraktas som förtäckt dividend. Frågan om vilka utbetalningar som skall räknas som lön är viktigare än fastställandet av en rimlig lönenivå. Sådana prestationer till arbetstagare som är delägare, vilka arbetsgivarna vanligtvis beviljar arbetstagarerna i form av naturaförmåner, betraktas i beskattningspraxis oftast som löner om de behandlats som sådana i lönebokföringen och förskottsinnehållningen. I annat fall betraktas de som förtäckt dividend.

Det är fråga om förtäckt dividend i form av underdebitering t.ex. när bolaget till underpris säljer nyttigheter som hör till dess anläggnings- eller omsättningstillgångar till delägaren eller uppbär ovanligt låg hyra för

en lägenhet som används av delägaren. Det är också fråga om underdebitering när en delägare vederlagsfritt utnyttjar bolagets rörelsetillgångar för privat bruk, t.ex. personbilar, eller utan att betala ersättning förbrukar bolagets omsättningstillgångar i sitt privathushåll. Med detta kan likställas den form av förtäckt dividendutdelning som i praktiken kanske är den mest vanliga, dvs. avdragande av privata kostnader i bolagets bokföring.

Med tiden har man även börjat tillämpa bestämmelserna om förtäckt dividendutdelning i situationer där de enligt lagens ordalydelse inte verkar tillämpliga på grund av att ingen felaktig prissättning förekommit eller att det inte gäller en förmån som formellt erhållits av någon i egenskap av delägare. Ibland har man samtidigt tillämpat bestämmelserna om kringgående av skatt i 28 § beskattningsförfarandelagen. En klart framträdande grupp inom rättspraxis utgörs av de fall där ett företag skenbart säljs till ett annat bolag som ägs av delägaren eller till någon utanför bolaget i syfte att till delägarna överföra vinstmedel som influtit till bolaget utan att medlen beskattas som dividendinkomst. Om det inte för åtgärden kan påvisas några sådana företagsekonomiska grunder som är oberoende av beskattningen kan förtäckt dividend komma i fråga vid sådan intern aktiehandel inom samma intressesfär där verksamheten, ägarförhållandena och bestämmanderätten när det gäller bolaget inte ändras. Från högsta förvaltningsdomstolen finns rättspraxis både i fråga om fall där hela aktiestocken i bolaget säljs till ett annat bolag med samma ägare och i fråga om korsförsäljningssituationer där delägare som tillsammans äger aktiestocken i två bolag säljer aktier i vardera bolaget till det andra bolaget utan att de inbördes ägarförhållandena ändras. Även vid s.k. balansbolagshandel kan det uppstå förtäckt dividend. I rättspraxis har beskattning för förtäckt dividend tillämpats när aktiehandeln de facto har finansierats med medel ur ett balansbolag och säljaren har varit delaktig i finansieringsarrangemanget.

1.3. Nedsättning av aktiekapital och inlösen av aktier

Lagen om aktiebolag (734/1978) tillåter utbetalning av ett bolags medel förutom som vinstutdelning i form av dividend även ge-

nom nedsättning av aktiekapitalet eller genom inlösning eller förvärv av egna aktier eller som utdelning vid upplösning av bolaget.

Utdelning av medel som kapitalåterbäring genom inlösning av aktier eller nedsättning av aktiekapital beskattas som delägars försäljningsvinst, varvid skattepåföljderna kan vara väsentligt lindrigare än skattepåföljderna vid dividendutdelning. Om det är uppenbart att åtgärden har vidtagits i syfte att undgå skatt på dividend, skall beskattning för förtäckt dividend tillämpas.

Förekomsten av förtäckt dividend avgörs genom en helhetsbedömning med beaktande av flera förmildrande och försvårande rekvisit. Av betydelse är till att börja med hur inlösningen påverkar delägarnas inbördes ägarförhållanden. Inlösning av aktier av alla delägare i lika förhållande tyder på förtäckt dividendutdelning, på samma sätt som inlösning av aktier av huvuddelägaren med bibehållande av hans dominerande ställning. Oberoende av om det gäller aktieägare med minoritet eller majoritet har man förhållit sig tolerant till inlösning om alla aktier inlöses samtidigt. Bestämmelsen tillämpas sällan på inlösning som sker i generationsväxlingssyfte.

Saken påverkas också av vilken betydelse utdelningen av medel har för bolagets verksamhet. Om bolaget reducerar sin verksamhet och säljer obehövliga anläggningstillgångar, har de extra medel som influit kunnat utdelas till delägarna utan skattepåföljder för förtäckt dividend, även om inlösningen har gällt alla delägare eller huvuddelägaren med bibehållande av dennes ställning.

Om ett bolag avhåller sig från dividendutdelning eller utdelar en knapp dividend i förhållande till bolagets vinst på årsnivå, kan detta tyda på en avsikt att utdela medlen senare i form av löseskilling för att undgå skatt på dividend. Att öka aktiekapitalet genom fondemission och sedan lösa in aktierna tyder också på en avsikt att undgå skatt.

1.4. Utdelare och mottagare av förtäckt dividend

En förmån som beviljats av ett samfund kan betraktas som förtäckt dividend. Det är dock sällsynt att förmåner som erhålls ur andra samfund än aktiebolag beskattas som förtäckt dividend. I fråga om situationer som avses i 53 § inkomstskattelagen (1535/1992)

har det särskilt bestämts att den förmån som en delägare i ett ömsesidigt bostads- eller fastighetssamfund har av en lägenhet som han besitter inte skall beskattas som förtäckt dividend.

Mottagaren av förtäckt dividend som utdelas genom felprijsättning kan utöver delägaren även vara en anhörig till denne. Dividenden behöver inte utdelas direkt till delägaren eller den anhöriga, utan det är tillräckligt om den kommer denna till godo via någon annan, t.ex. personbolag där delägaren har bestämmanderätt.

Omfattningen av den eventuella förmåns- tagarkretsen i fråga om förtäckt dividend har i rättspraxis utvidgats så att även delägare i moderbolaget till det bolag som delar ut medlen kan anses vara mottagare av förtäckt dividend, även om de inte är delägare i det bolag som delar ut förmånen.

1.5. Påföljder för förtäckt dividend

I beskattningen av bolaget är förtäckt dividend inte avdragsgill som vinstutdelningspost. De utgifter som kommer av förtäckt dividend och som belastar bolagets årsresultat återförs till den skattepliktiga inkomsten för skatteåret i fråga. Om förtäckt utdelning av medel inte har påverkat resultatet, görs inga tillägg till inkomsten. Däremot kan man bli tvungen att justera anskaffningsutgiften. Vid fall med underdebitering ökas bolagets inkomst med det belopp som inte uppburits hos delägaren och från vilket bolaget anses ha avstått. Om intäktsföringen normalt skulle ske indirekt genom avdrag från utgiftsresten, justeras denna. Om avskrivningen är för stor i förhållande till den sänkta utgiftsresten, återförs avskrivningen, till den del beloppet är för högt, till inkomsten. I systemet med gottgörelse för bolagsskatt beaktas förtäckt dividend på samma sätt som öppet utdelad dividend när inkomstskattens minimibelopp beräknas.

I beskattningen av delägaren fogas den förtäckta dividenden till den skattepliktiga inkomsten. Förtäckt dividend som en fysisk person erhållit beskattas alltid som förvärvsinkomst. Detta påverkar även innehållet av rättelseåtgärderna, ifall den inkomst som betraktas som förtäckt dividend har uppgetts som kapitalinkomst. Förtäckt dividend som erhållits vid överlåtelse till underpris betraktas som en del av anskaffningsutgiften för nyttigheten i den senare beskattningen av

delägarrens försäljningsvinst. Mottagaren har inte rätt till gottgörelse för bolagsskatt på basis av förtäckt dividend.

Vid värderingen av den förtäckta dividenden utgår man från gängse värde, dvs. det sannolika överlåtelsepriset. De sedvanliga naturaförmåner som i lönebokföringen behandlats som lön räknas dock som inkomst för delägaren till ett belopp som motsvarar det värde av naturaförmån som Skattestyrelsen fastställer, och inte ens betydande kostnader för bolaget har kunnat behandlas som förtäckt dividend.

En förmån värderas inte alltid på samma sätt i bolagets och delägarrens beskattning. T.ex. när en anläggningstillgångsnyttighet som hör till bolagets rörelsetillgångar har använts privat av en delägare, ökas bolagets inkomst med ett belopp som motsvarar utgifterna för det privata bruket med beaktande av även den andel av avskrivningarna som hänför sig till det privata bruket. I delägarrens beskattning har värderingen i stället kunnat grunda sig på det sammanlagda beloppet av de beräknade finansiella kostnaderna för anskaffningen av nyttigheten och de faktiska driftskostnaderna.

Vid värderingen av förtäckt dividend som en delägare erhållit i form av lån med låg ränta iaktas i beskattningspraxis Finlands Banks grundränta höjd med en procentenhet i enlighet med Skattestyrelsens anvisningar.

Rättspraxis ger inte något entydigt svar på till vilken del de medel som en delägare erhåller i situationer som avses i 29 § 2 mom. beskattningsförfarandelagen skall betraktas som förtäckt dividend. I rättslitteraturen hittar man stöd för såväl uppfattningen att hela löseskillingen borde betraktas som förtäckt dividend som uppfattningen att den förtäckta dividenden utgörs av skillnaden mellan löseskillingen och det belopp som ursprungligen betalades till bolaget.

2. Bedömning av nuläget

Ändringarna i skattesystemet under de senaste åren har i många avseenden ändrat grunderna för beskattningen av förtäckt dividend. Dubbelbeskattningen av ett aktiebolags vinstutdelning har frångåtts genom att delägarna beviljas gottgörelse för den skatt som bolaget har betalat. Dubbelbeskattningen av förtäckt dividend har dock bibehållits. Förtäckt dividend likställs i beskattningen av

bolaget med dividend som man beslutat utdela och beaktas då kompletteringsskatten fastställs, men dividendtagaren beviljas inte gottgörelse på basis av den förtäckta dividenden.

Övergången till ett differentierat inkomstskattesystem har vidare mildrat beskattningen av dividend för fysiska personer. Av den dividend som en fysisk person erhåller av ett annat bolag än ett börsbolag räknas som kapitalinkomst ett belopp som motsvarar en 15 procents årlig avkastning på aktiens matematiska värde, medan den övriga delen är förvärvsinkomst.

Genom systemet med gottgörelse för bolagsskatt började man inom beskattningen av bolag utgå från principen med enkel beskattning. Inom beskattningen av förtäckt dividend har dubbelbeskattningen bibehållits, vilket utgör ett undantag i vårt skattesystem. I stället för att trygga dubbelbeskattningen skall bestämmelserna om beskattning av förtäckt dividend i nuläget framför allt hindra undgående av kompletteringsskatt och skatt som uppbärs för den del av dividenden som är förvärvsinkomst. Påföljderna är dock schablonmässiga, och tillämpningen av bestämmelserna om förtäckt dividend i olika situationer leder inte alltid till ett slutresultat som till alla delar är motiverat. När det gäller beskattningen av bolag beror påföljderna för förtäckt dividend till avgörande del på om den förtäckta dividenden leder till kompletteringsskatt.

I praktiken har 29 § beskattningsförfarandelagen fungerat rätt väl när det gäller tillämpningsföresattningsarna. Paragrafens 1 mom., som till de väsentliga delarna har haft samma innehåll alltsedan 1943, är dock inte beskrivande med tanke på det nuvarande tillämpningsområdet. I bestämmelsen betonas olika lönemässiga prestationer som inte längre utgör det centrala området för beskattningen av förtäckt dividend. Som en svaghet ses också det faktum att av bestämmelsen inte direkt framgår hur förtäckt dividend beaktas vid beskattningen av delägare och av bolag. Enligt nuvarande ordalydelse beaktas förmånen till ett skäligt belopp, vilket bör anses vilseledande, eftersom bestämmandet av påföljderna för förtäckt dividend inte egentligen anses inbegripa skälighetsprövning.

På grund av dubbelbeskattningen är påföljderna för förtäckt dividend ovanligt stränga och kan betraktas som sanktioner. Som

sanktion är beskattningssättet problematiskt bl.a. därför att det leder till lika stränga påföljder både i oupppsåtliga och i grova fall. Stränga påföljder upplevs som ett problem i synnerhet när det är fråga om oupppsåtlig felprissättning under förhållanden där det är svårt att hitta ett tillförlitligt jämförelseobjekt för fastställande av rätt pris. I beskattningen nöjer man sig oftast med att hota med skatteförhöjning, vilket i grova fall kompletteras av det straffrättsliga påföljdsystemet. Då kan även åtgärdens klanderbarhet beaktas när påföljderna övervägs. Dessutom sker beskattningen för förtäckt dividend ofta som efterbeskattning, varvid den skattskyldige måste betala ett större belopp på grund av påföljderna för dröjsmål.

De ändringar i lagen om aktiebolag som trädde i kraft den 1 september 1997 ger anledning till att ändra bestämmelserna i 29 § 2 mom. beskattningsförfarandelagen. Beskattningen för förtäckt dividend har bl.a. gällt inlösning av aktier med det fria egna kapitalet utan nedsättning av aktiekapitalet. De bestämmelser i lagen om aktiebolag som gäller förfarandet har till största delen upphävts efter att de blev obehövliga på grund av de bestämmelser som tillåter förvärv av egna aktier. Ett bolags rätt att förvärva egna aktier har utvidgats för att göra användningen av bolagets utdelningsbara medel mer flexibel. Till förvärvet får bolaget endast använda medel som det kan använda för vinstutdelning. Ett publikt aktiebolag får i regel inte förvärva mer aktier än en mängd som motsvarar fem procent av bolagets aktiekapital eller av rösträtten. För privata bolag existerar ingen kvantitativ gräns.

Beslutsfattandet gällande förvärv av egna aktier sker i stor utsträckning på samma sätt som vid nedsättning av aktiekapitalet. Om delägarrens relativa ställning inte ändras, kan om förvärvet beslutas genom majoritetsbeslut i ett enkelt beslutsförfarande. De förvärvade aktierna skall överlåtas inom tre år efter fångtet, annars skall aktierna ogiltigförklaras och aktiekapitalet nedsättas. Om bolaget erhåller försäljningsvinst av överlåtelsen, skall den avsättas till överkursfonden som en del av det bundna egna kapitalet.

I lagen om aktiebolag har också tagits in nya bestämmelser om överkursfonden. De avsättningar som skall göras till överkursfonden har till väsentliga delar ersatt avsättningarna till reservfonden. Bestämmelserna om reservfonden har kompletterats så att vid

nedsättning av fonden skall i stor utsträckning iakttas samma förfarande som vid nedsättning av aktiekapitalet. Samma bestämmelser skall iakttas vid nedsättning av överkursfonden.

Med avseende på bestämmelserna om förtäckt dividendutdelning skall förvärv av egna aktier likställas med sådan utdelning av medel som sker utan att aktiekapitalet nedsätts. Nedsättning av reservfonden och överkursfonden skall på motsvarande sätt likställas med nedsättning av aktiekapitalet. Det existerar ingen rättspraxis i fråga om tillämpligheten av 29 § 2 mom. beskattningsförfarandelagen på sistnämnda former för utdelning av medel.

3. Föreslagna ändringar

3.1. Allmänt

Även efter de senaste årens strukturella revideringar av inkomstskattesystemet är det nödvändigt att bibehålla en särskild skattemässig behandling i fråga om förtäckt dividendutdelning. Skillnaderna mellan beskattningen av förvärvsinkomst och kapitalinkomst samt de speciella dragen inom beskattningen av vinst av överlåtelse kan locka till vissa arrangemang för undgående av förvärvsinkomstskatt på dividend. Beskattningen måste kunna ingripa i dessa arrangemang. Även kompletteringsskatten som ingår i systemet med gottgörelse för bolagsskatt kan leda till att medel utdelas på annat sätt än som normal dividendutdelning för att kompletteringsskatt skall undgås.

3.2. Tillämpningsområde

Beskattningsförfarandelagens 29 § 1 mom. som gäller utdelning av förtäckt dividend genom felprissättning har som sin förebild haft 30 § lagen om inkomst och förmögenhetsskatt (888/1943). Bestämmelsen beskriver det tillämpningsområde som var påtänkt när lagen stiftades, och exempelsamlingen i paragrafen är inte längre tidsenlig. Bestämmelsen har vedertaget tolkats som en allmän bestämmelse som omfattar alla möjliga åtgärder genom vilka tillgångar kan överföras från bolaget till delägare. Det föreslås att exemplen i bestämmelsen ersätts med en allmännare definition som dock inte utvidgar

bestämmelsens tillämpningsområde. Med förtäckt dividend skall avses sådana förmåner med penningvärde som ett aktiebolag på basis av delägarskapet utger till förmån för delägare genom prissättning som väsentligt avviker från det som är brukligt eller vederlagsfritt.

Avsikten med uttrycket på basis av delägarskapet är att betona den grundläggande tanke i fråga om beskattning för förtäckt dividend enligt vilken det är fråga om en förmån som delägaren erhåller ur bolaget uttryckligen i egenskap av delägare. Detta är betydelsefullt i synnerhet när man skall bedöma karaktären av olika löneliknande förmåner. Rent allmänt är det dock inte meningen att tillämpningsområdet för beskattningen av förtäckt dividend skall göras snävare, utan t.ex. betydelsen av högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis skall bibehållas. Förutsättningarna för att ingripa i t.ex. balansbolagshandel och korsförsäljning som beskrivs ovan i avsnitt 1.2. skall inte ändras, utan förutsättningarna för ingripande i sådana affärer skall vara samma som nu med beaktande av även bestämmelserna om kringgående av skatt i 28 § beskattningsförfarandelagen.

Som mottagare av förtäckt dividend som utdelats genom felprissättning kan utöver delägaren nu också vara dennes make, barn, förälder eller annan anhörig. Det föreslås att bestämmelsen förkortas så att den nuvarande uppräkningslistan av anhöriga ersätts med enbart anhörig.

Det föreslås att bestämmelsen gällande det andra delområdet i fråga om beskattning för förtäckt dividend, dvs. utdelning av medel genom inlösning av egna aktier eller nedsättning av aktiekapitalet med avsikt att undgå skatt på dividend, ändras så att den också är tillämplig på förvärv av egna aktier enligt de nya bestämmelserna i lagen om aktiebolag. Det föreslås att med nedsättning av aktiekapitalet dessutom likställs nedsättning av reservfonden samt av överkursfonden enligt de nya bestämmelserna i lagen om aktiebolag. Såväl tillämpningsförutsättningarna som påföljderna kvarstår oförändrade. Förvärv av egna aktier förefaller vara den form av utdelning av ett bolags medel som är viktigast av de nu aktuella utdelningsformerna. I detta skede föreslås att beskattningen av dessa inte ändras i strukturellt hänseende. När man har fått erfarenhet av verkningarna av de nya bestämmelserna i lagen om aktiebolag

kan man bedöma om det finns behov av en mer enhetlig skattereglering i fråga om de former för utdelning av medel som nämns i lagen om aktiebolag.

3.3. Skattepåföljder för förtäckt dividend

Det föreslås att om skattepåföljderna för förtäckt dividendutdelning skall uttalas separat för beskattningen av bolaget och beskattningen av delägarna.

Om en förmån erhålls genom felprissättning, skall i beskattningen av bolaget förfaras som om gängse pris hade använts och i beskattningen av delägaren skall skillnaden mellan gängse och använt pris betraktas som skattepliktig inkomst. Det föreslås att det alltid skall vara delägaren som beskattas för förtäckt dividend även om den mottagits av en anhörig. Om detta finns för tillfället inga uttryckliga bestämmelser och beskattningspraxis har varit något vacklande.

Förmånen uppskattas till gängse pris, med vilket avses det sannolika överlåtelsepriset. Lagens nuvarande ordalydelse, enligt vilken förmånen beaktas i beskattningen till ett skäligt belopp, är vilseledande, eftersom just det gängse priset har använts som grund för värderingen i rättspraxis. Beskattningspraxis är dock i viss mån oenhetlig.

Medel som utdelas genom förvärv av egna aktier, inlösning av aktier eller nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden skall såsom förtäckt dividend räknas som inkomst för delägaren till den del utdelningen uppenbarligen har skett i syfte att undgå skatt på dividend.

Det föreslås att den skattemässiga behandlingen av förtäckt dividend i systemet med gottgörelse för bolagsskatt ändras så att förtäckt dividend berättigar till gottgörelse för bolagsskatt på samma sätt som öppen dividendutdelning. Förslaget innebär att man avstår från dubbelbeskattningen av förtäckt dividend. Beskattningen av förtäckt dividend blir på grund av detta väsentligt lindrigare.

Det föreslås dock inga ändringar av inkomstslaget i fråga om förtäckt dividend, utan förtäckt dividend skall alltså alltid vara förvärvsinkomst för fysiska personer och dödsbon, även om en öppet utdelad dividend helt eller delvis skulle vara kapitalinkomst i motsvarande situation. Många aspekter talar för denna lösning.

Eftersom det i situationer där beskattning för förtäckt dividend blir aktuell ofta är frå-

ga om undvikande av skatt på just förvärvsinkomst, är det naturligt att betrakta förtäckt dividend som förvärvsinkomst. Förtäckt dividendutdelning innebär ofta sådan utdelning av medel som samtidigt strider mot lagen om aktiebolag och som inte behöver ges den skattemässiga behandling som tillämpas på öppen dividendutdelning, vilken i Finland är ovanligt förmånlig även mätt med internationella mått. Även målen att förenkla beskattningen talar för att förtäckt dividend skall beskattas som förvärvsinkomst utan att inkomsten indelas i en kapitalinkomstandel och en förvärvsinkomstandel.

Det föreslås att beskattningen av förtäckt dividend skall skilja sig från beskattningen av öppen dividend även så att gottgörelse som hänför sig till förtäckt dividend inte skall tillgodoräknas en fysisk person eller ett dödsbo som är dividendtagare till ett större belopp än skatterna på förvärvsinkomsterna för skatteåret. På grund av denna begränsning kommer skattepåföljderna för förtäckt dividend inte ens när det är fråga om låga inkomstnivåer att leda till någon återbäring av skattetagarna.

4. Propositionens verkningar

Enligt Skattestyrelsens statistik över beskattningen av näringsverksamheten 1996 var i den ordinarie beskattningen för året det sammanlagda beloppet av förtäckt dividend som erhållits av näringsidkare 108 milj. mk, antalet mottagare drygt 2 000 och det genomsnittliga beloppet förtäckt dividend ca 50 000 mk. Över de förtäckta dividenderna på vilka efterbeskattning tillämpats på basis av skatteinspektioner finns inga statistiska uppgifter. Det har dock förts separat statistik över debiteringar som gäller annat än de bolag som är föremål för inspektion. Största

delen av dessa debiteringar antas vara förtäckt dividend. År 1996 verkställdes dylika debiteringar på basis av en inkomst på 179 milj. mk som inte hade uppgetts. En del av den skatt som påförs på basis av förtäckt dividend inflyter dock inte, i synnerhet inte vid efterbeskattning.

Bedömningen av propositionens verkningar försvåras dessutom av betydande årliga variationer. T.ex. 1995 var summan av de förtäckta dividenderna i den ordinarie beskattningen 253,6 milj. mk och samma år verkställdes debiteringar enligt ovan på basis av en inkomst på 336,3 milj. mk.

Om summan av de förtäckta dividenderna är 200—400 milj. mk, minskar skatteinkomsterna med 40–80 milj. mk 1999. Eftersom uppskattningsvis hälften av den förtäckta dividenden beskattas genom efterbeskattning, kommer skatteinkomsterna dessutom gradvis att minska under perioden 2000—2004, varvid den slutliga summan uppskattningsvis blir 80—150 milj. mk.

5. Beredningen av propositionen

Propositionen grundar sig på förslagen av en arbetsgrupp som tillsatts av finansministeriet (en promemoria av arbetsgruppen för revidering av beskattningen av förtäckt dividend, Finansministeriets arbetsgruppspromemorior 1997:11). Utlåtande om promemorian begärdes av 13 myndigheter och organisationer. Ett sammandrag av utlåtandena har avfattats (finansministeriets skatteavdelning 1997).

6. Samband med andra propositioner

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 1999.

DETALJMOTIVERING

1. Lagförslag

1.1. Lagen om beskattningsförfarande

29 §. *Förtäckt dividend.* Det föreslås att paragrafens nuvarande rubrik, förtäckt dividendutdelning, ändras till förtäckt dividend.

Det föreslås att i paragrafens 1 mom. defi-

nieras förtäckt dividend i form av prisavvikelse. Som förtäckt dividend skall betraktas förmåner som ett aktiebolag på basis av delägarskapet utger genom prissättning som väsentligt avviker från det som är brukligt.

Det föreslås att beskattning för förtäckt dividend alltså inte skall förutsätta att åtgärden vidtagits i syfte att överföra bolagets

medel till delägaren, utan bestämmelsen kan även tillämpas på t.ex. ouppsåtliga felprissättningar oberoende av parternas avsikt.

Avsikten är att definitionen skall täcka i princip alla de sätt på vilka tillgångar kan överföras från ett bolag till delägare genom över- eller underpris eller vederlagsfritt och som även nu omfattas av beskattning för förtäckt dividend. Således skall inte enbart de förmåner som erhålls genom felaktigt prissatta rättshandlingar mellan delägare och bolag vara förtäckt dividend, utan även liksom nu förmåner som uttas ur bolaget utan på avtal baserad rätt.

Liksom nu skall tillämpningen av bestämmelsen förutsätta en väsentlig avvikelse från gängse pris. Kravet gäller framför allt i situationer där det inte entydigt går att fastställa gängse värde utan där det bara går att framföra olika prisuppskattningar. Endast en liten skillnad mellan det värde som parterna använt och det värde som den myndighet som verkställer beskattningen anser är gängse skall inte berättiga myndigheten att som grund för beskattningen betrakta det värde som den anser vara gängse, utan skillnaden skall vara väsentlig. Kravet på väsentlighet skall tolkas utgående från avsikten att främja rättsskyddet för de skattskyldiga, därtill med beaktande av om det för fastställandet av värdet finns tillgång till tillförlitliga jämförelsepris. Om prisavvikelsen är ostridig och uppenbar, t.ex. när det är fråga om handel med börsvärdepapper mellan bolag och delägare, skall bestämmelsen, även om skillnaden mellan använt pris och marknadspris vore relativt liten, kunna tillämpas under förutsättning att åtgärden tydligt tillför delägaren en förmån med penningvärde.

Enligt förslaget skall mottagaren av förtäckt dividend som beskattas som delägars inkomst liksom nu utöver delägaren själv också kunna vara en anhörig till denne. Uttrycket till förmån för sin delägare som även ingår i nuvarande bestämmelse visar att även en förmån som kommit delägare till godo via en tredje part kan vara förtäckt dividend. I rättspraxis har man ansett att förtäckt dividend kan komma i fråga bl.a. när ett aktiebolags medel överförs till ett sådant personbolag där en delägare i aktiebolaget har dominerande ställning samt när medel överförs från aktiebolaget till ett annat aktiebolag med samma ägare. Avsikten är inte att med förslaget ändra nuvarande rättsläge.

Den förtäckta dividenden skall vara en

förmån som erhålls på basis av delägarskapet. Även nu utgör detta den principiella utgångspunkten, vilket dock inte direkt framgår av lagen. Kravet på att förmånen skall basera sig på delägarskapet begränsar tillämpningen av bestämmelsen i synnerhet i fråga om de prestationer av lönekaraktär som delägaren får ur bolaget. I beskattningspraxis har en ovanligt stor lön kunnat betraktas som förtäckt dividend även när lyftandet av lön inte är ett ekonomiskt lönsamt alternativ till dividendutdelning. I en sådan situation finns det ingen grund för att tolka lön som klart överskrider den normala lönenivån som en förmån som baserar sig på delägarskapet och för att tillämpa beskattning för förtäckt dividend. Det skall dock vara fråga om förtäckt dividend när det inte finns någon grund för att lön utbetalats, t.ex. när lön har betalats till delägaren eller dennes familjemedlem utan att dessa har utfört arbete i bolaget eller när lön som betalats till delägarrens minderåriga barn står i uppenbart missförhållande till värdet av det utförda arbetet.

Även när man överväger den skattemässiga behandlingen av förmåner i annan form än pengar för arbetstagare som är delägare blir man tvungen att dra en gräns mellan lönebeskattning och dividendbeskattning. Sådana prestationer av naturaförmånskaraktär som behandlats som löner i lönebokföringen har av hävd betraktats som löner. Ovanliga förmåner har kunnat betraktas som förtäckt dividend oberoende av hur de är bokförda. Det verkar som om beskattningspraxis har blivit strängare under de senaste åren så att prestationer som saknas i lönebokföringen alltid betraktas som förtäckt dividend. När man börjar tillämpa de nya bestämmelserna borde man utgå från att sedvanliga naturaförmåner som i lönebokföringen behandlats som lön skall beskattas som lön. Inte heller sådana personalförmåner som enligt 69 § inkomstskattelagen är sedvanliga och skattefria skall beskattas som förtäckt dividend. Vid bedömningen av ovanliga förmåner kan man däremot bli tvungen att utföra prövning i varje enskilt fall.

Uttrycket på basis av delägarskapet utesluter inte att förmåner som erhålls av en tidigare delägare beskattas som förtäckt dividend, om det undantagsvis kan anses att erhållandet av den förmån som utdelats efter att delägarskapet upphörde baserar sig på det tidigare delägarskapet. Till denna del sker

ingen ändring av nuläget.

Det föreslås att som förtäckt dividend kan endast betraktas förmåner som erhålls på basis av egentligt delägarskap. I fråga om sådana investeringsinstrument som till vissa egenskaper påminner om aktier, t.ex. kapitallån, konverteringslån eller optionslån samt optionsrätt, skall långivaren eller innehavaren av optionsrätten i denna egenskap inte anses vara delägare i bolaget. Det är däremot ägaren till preferensaktier som nämns i de nya bestämmelserna i 3 kap. lagen om aktiebolag, vilka trädde i kraft vid ingången av september 1997.

I paragrafens 2 mom. fastställs som förtäckt dividend utöver den i nuvarande 2 mom. avsedda utdelningen av medel genom inlösning av egna aktier och nedsättning av aktiekapitalet med avsikt att undgå skatt på dividend, också utdelning av medel i motsvarande syfte genom förvärv av egna aktier samt nedsättning av reservfonden och överkursfonden. Dessutom föreslås att momentet ändras så att kravet på att avsikten att undgå skatt skall vara uppenbar flyttas till 4 mom., i vilken även bestäms om det belopp som skall betraktas som förtäckt dividend. Det föreslås att inlösning av aktier alltför skall nämnas särskilt i momentet, trots att bestämmelserna om förvärv av egna aktier har trätt i kraft. I lagen om aktiebolag ingår fortfarande bestämmelser om inlösning av aktier utan nedsättning av aktiekapitalet och det är inte uteslutet att momentet kan komma att tillämpas i dylika situationer.

Det föreslås att i paragrafens 3 mom. bestäms om skattepåföljderna för förtäckt dividend som utdelats genom avvikande prissättning enligt 1 mom.. Enligt förslaget skall i beskattningen av bolaget förfaras som om gängse pris använts och skall som delägens skattepliktiga inkomst betraktas skillnaden mellan gängse pris och använt pris. Beskattning för förtäckt dividend skall liksom nu förutsätta att den förtäckta dividenden är uppenbar, vilket innebär primär bevisskyldighet för den myndighet som verkställer beskattningen.

Rättelseåtgärdernas närmare innehåll föreslås bero av omständigheterna. I situationer med övergottgörelse skall poster som utan orsak avdragits från bolagets inkomst, inberäknat avskrivningar, återföras till bolagets skattepliktiga inkomst. Om åtgärden inte har påverkat resultatet, kan man bli tvungen att justera anskaffningsutgiften, t.ex. om bolaget

har förvärvat värdepapper till överpris. I fråga om förtäckt dividend som utdelats som underdebitering skall till bolagets inkomst läggas det belopp som inte har uppburits hos delägaren. Om intäktsföringen normalt skett så att utgiftsresten minskats, skall utgiftsresten justeras. I beskattningen av delägaren skall utgångspunkten vara att skillnaden mellan gängse pris och använt pris läggs till delägens inkomst, om den inte redan har beskattats som inkomst hos delägaren. I beskattningen av fysiska personer och dödsbon kan det bli aktuellt att ändra inkomstslaget från kapitalinkomst till förvärvsinkomst. Att ändra löneinkomst till förtäckt dividend kan för sin del påverka bl.a. storleken på avdraget för inkomstens förvärvande och kommunalbeskattningens förvärvsinkomstavdrag. Förtäckt dividend som på basis av överlåtelse till underpris betraktas som delägens inkomst skall i den senare beskattningen av delägens försäljningsvinst betraktas som en del av anskaffningsutgiften.

Avsikten med förslaget är att förtydliga praxis i fråga om innehållet av rättelseåtgärderna. När en förmån värderas skall man både i beskattningen av bolaget och i beskattningen av delägaren utgå från gängse pris, dvs. det sannolika överlåtelsepriset. När det gäller att värdera förmåner har beskattningspraxis varit oenhetlig bl.a. i fråga om hur bolagets avskrivningar skall beaktas vid beskattningen av en sådan delägare som har erhållit förtäckt dividend genom vederlagsfritt privat bruk av bolagets rörelsetillgångar.

I situationer med övergottgörelse motsvaras det sannolika överlåtelsepriset av det sedvanliga marknadspriset för nyttigheten som bolaget förvärvat av delägaren till överpris. I situationer med underdebitering kan godtas även det pris som bolaget vid normal överlåtelse inom affärsverksamheten skulle ha begärt av någon annan än delägaren.

I beskattnings- eller rättspraxis har inte gängse anskaffningspris för en nyttighet som bolaget äger och som delägaren använt privat som sådant ansetts vara förtäckt dividend för delägaren. Också vid tillämpningen av den föreslagna bestämmelsen skall man i dylika situationer i stället tillämpa gängse hyresvärde. Om nyttigheten under skatteåret har använts enbart av delägaren eller om den har varit reserverad för honom, skall till bolagets inkomst läggas beloppet på den hyra enligt gängse prisnivå som inte uppburits för året i fråga och skall samma belopp betrak-

tas som skattepliktig inkomst för delägaren. Om även bolaget har använt nyttigheten, kan som förtäckt dividend betraktas den proportionella andel av det totala bruket som motsvarar delägarans användning. T.ex. om en fritidsfastighet bevisligen under skatteåret använts två veckor av bolaget, fyra veckor av delägaren och stått oanvänd resten av tiden, kan som delägarans andel betraktas 2/3 av gängse årshyra.

Inom beskattningspraxis försöker man ofta bestämma värdet på förtäckt dividend på basis av bolagets kostnader. Ett värde baserat på kostnaderna motsvarar dock inte gängse värde, t.ex. när en delägare själv tar i bruk en sådan nytting som hör till omsättningstillgångarna och som bolaget tillverkat eller skaffat på partimarknaden. I detta fall vore rätt jämförelseobjekt i stället för bolagets anskaffningsutgift det pris som bolaget skulle ha debiterat för nyttigheten vid överlåtelse i samband med normal affärsverksamhet eller det pris till vilket delägaren kunde köpa produkten i detaljhandeln. Ett värde som baseras på kostnaderna motsvarar mest tillförlitligt gängse värde, när delägaren till bolagets bokföring har fört privata kostnader för anskaffning av nyttigheter på konsumentmarknaden.

I princip skall man i alla situationer utgå från gängse värde, men i avsaknad av jämförelsepris kan man i praktiken vara tvungen att tillgripa en kalkyl över bolagets kostnader. Också då borde kalkylen grunda sig på gängse värde. T.ex. om man i kostnadskalkylen såsom kostnad för en sådan anläggningstillgångsnytting med lång ekonomisk brukstid som huvudsakligen använts av delägaren som sådan beaktar en klart degressiv avskrivning som bolaget gjort, kan man komma till ett pris som är väsentligt högre än det som används av näringsidkare som hyr ut motsvarande nyttigheter. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett avgörande utgått från de beräknade finansiella kostnaderna och de verkliga driftskostnaderna vid värderingen av den förtäckta dividend som en delägare fått i form av privatbruk av båt, samt låtit bli att beakta den avskrivning om 30 % på båtens anskaffningsutgift som gjorts i bolagets beskattning. Å andra sidan kan en kalkyl som baserar sig på kostnader leda till ett väsentligt lägre värde än gängse värde, t.ex. om bolaget i exemplet ovan inte alls hade gjort någon avskrivning. I en kalkyl som baserar sig på kostnaderna skall

utöver direkta kostnader även beaktas allmänna förvaltningskostnader och andra motsvarande kostnader samt normalt vinsttillägg.

Avsikten med bestämmelsen är inte att uttömmande reglera innehållet av rättelseåtgärder. T.ex. om en nytting som är avsedd för en delägarans privata bruk har förorsakat bolaget mera kostnader än vad som med stöd av den föreslagna 3 mom. 1 punkten kan återföras till bolagets inkomst, kan de kostnader som belastar bolagets resultat utan hinder av bestämmelsen även till övriga delar återföras till bolagets inkomst med stöd av 7 § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), ifall det inte är fråga om en utgift för bolagets inkomstförvärvande. I dessa fall kan den ökning som skall göras i fråga om bolagets inkomst och det belopp som skall beskattas som förtäckt dividend hos delägaren således avvika från varandra. När minimibeloppet på bolagets inkomstskatt beräknas enligt 6 § lagen om gottgörelse för bolagsskatt skall som grund användas beloppet på den förtäckta dividend som beskattats som delägarans inkomst.

Tillämpning av beskattning för förtäckt dividend kan leda till att beskattningen av också andra skattskyldiga måste rättas, t.ex. när den direkta mottagaren av förmånen inte är en delägare i det bolag som delat ut förmånen utan en sammanslutning där delägaren också är delägare, och förmånen har deklarerats som inkomst för sammanslutningen.

Avsikten med kravet gällande gängse pris är inte att ändra den praxis som nu tillämpas på ömsesidiga bolag som t.ex. elbolag.

Det föreslås att i 4 mom. bestäms om påföljderna för förtäckt dividend som avses i 2 mom. De utdelade medlen skall på samma sätt som nu betraktas som delägarans skattepliktiga inkomst till den del utdelningen av medel i den form som avses i bestämmelsen uppenbarligen skett i syfte att undgå skatt på dividend. Avgörande skall alltjämt vara huruvida åtgärden uppenbarligen har vidtagits för att undgå skatt på dividend. Förekomsten av förtäckt dividend skall bedömas i varje enskilt fall med beaktande av vedertagna bedömningskriterier i tidigare rättspraxis. Till dem hör bl.a. bolagets dividendutdelningspolitik före inlösning, att inlösningen på lika sätt berör alla delägare, bibehållande av huvuddelägarans inflytande trots inlös-

ningen och beloppet av det utdelningsbara fria egna kapitalet vid tidpunkten för inlöseningen.

Den avsikt att undgå skatt som avses i det föreslagna 4 mom. kunde lika gärna hänföra sig till beskattningen av delägaren som till beskattningen av bolaget, vilket nu också är fallet. Delägaren kan undgå förvärvsinkomstskatt på dividenden och bolaget kompletteringsskatt.

I paragrafens 5 mom. föreslås att med aktiebolag och dess delägare skall likställas andra samfund samt deras delägare eller medlemmar när bestämmelserna om i 1 mom. avsedd förtäckt dividend tillämpas. Även gällande 29 § är med tanke på ordalydelsen tillämplig på inkomst som erhålls ur också andra samfund än aktiebolag. I rättspraxis har bestämmelserna om förtäckt dividend ansetts vara tillämpliga på åtminstone andelslag och deras medlemmar. I 3 § inkomstskattelagen definieras begreppet samfund inom inkomstbeskattningen. Andra samfund är bl.a. andelslag och ekonomiska föreningar. Beskattning för förtäckt dividend skall också kunna tillämpas på förmåner som utdelas av utländska samfund.

I paragrafens 6 mom. föreslås ingå hänvisningar till inkomstskattelagen och lagen om gottgörelse för bolagsskatt, i vilka bestäms om inkomstslaget i fråga om förtäckt dividend och om behandlingen av förtäckt dividend i systemet med gottgörelse för bolagsskatt.

1.2. Inkomstskattelagen

16 §. *Beskattning av näringsammanslutningar och deras delägare.* Det föreslås att på förtäckt dividend även skall tillämpas paragrafens 3 mom., enligt vilket dividender som bolaget erhållit och andra inkomster som berättigar till gottgörelse för bolagsskatt inte skall beaktas vid beräkningen av en näringsammanslutnings inkomst. Gottgörelse, som inte kan beaktas i beskattningen av sammanslutningen eftersom sammanslutningen inte är en särskild skattskyldig, kanaliseras på basis av bestämmelsen tillsammans med motsvarande dividend till delägarna i sammanslutningen. Förtäckt dividend och därtill ansluten gottgörelse beskattas därmed direkt som inkomst för delägarna i sammanslutningen.

Det föreslås dock att förtäckt dividend inte skall fördelas mellan delägarna i enlighet

med huvudregeln i momentets andra mening, dvs. enligt de andelar som dessa har av sammanslutningens inkomst, utan enligt de andelar som dessa skall anses ha av den förtäckta dividenden. T.ex. om en delägare i ett personbolag privat vederlagsfritt har använt tillgångar som ägs av ett aktiebolag som ägs av personbolaget, skall den förtäckta dividend som uppstår därav och därtill ansluten gottgörelse i sin helhet beskattas som inkomst för denne delägare.

1.3. Lagen om gottgörelse för bolagsskatt

1 §. I paragrafens 4 mom. likställs dividendtagare med mottagare av sådana utbetalningar som avses i paragrafens 2 mom. Det föreslås att momentet ändras så att det även gäller dem som får ränta som avses i 2 mom. Paragrafens 3 och 4 mom. ändrades genom lag 1386/1997, som trädde i kraft vid ingången av detta år. Då utelämnades av misstag ordet korko (ränta) i första meningen i 4 mom. i den finskspråkiga versionen. Eftersom avsikten inte var att ändra lagen på denna punkt, föreslås att det ord som saknas fogas till bestämmelsen.

4 §. Det föreslås att till paragrafen fogas ett nytt 3 mom., enligt vilket förtäckt dividend vid tillämpningen av 4 § likställs med öppet utdelat dividend. En delägare, som vars inkomst förtäckt dividend beskattas, är således med stöd av 4 § 1 mom. berättigad till gottgörelse för bolagsskatt. Med stöd av 4 § 2 mom. skall gottgörelsen, utöver dividenden, betraktas som mottagarens skattepliktiga inkomst och i enlighet med 5 § 1 mom. räknas denne till godo som betalning av samma slag som förskottsinnehållning. Då dividendtagaren är ett samfund skall gottgörelsen dock inte med stöd av 5 § 2 mom. tillgodoräknas mottagaren till ett större belopp än den inkomstskatt som påförts samfundet för skatteåret. Med stöd av de föreslagna ändringarna i 5 § skall dock bestämmelserna om oanvänd gottgörelse inte tillämpas på förtäckt dividend.

5 §. Det föreslås att till paragrafen fogas ett nytt 4 mom., enligt vilket 3 mom. som gäller oanvända gottgörelser inte skall tillämpas på gottgörelse som baserar sig på förtäckt dividend. Gottgörelse som baserar sig på förtäckt dividend och som inte har tillgodoräknats skall således inte kunna avdras från den inkomstskatt som påförs för senare skatteår.

Utan tilläggsreglering kunde gottgörelse på basis av förtäckt dividend dock i verkligheten leda till att oanvänd gottgörelse avdras, när den skattskyldige utöver gottgörelse på basis av förtäckt dividend även får gottgörelse på basis av annan inkomst. För att hindra detta föreslås att i momentet dessutom skall bestämmas att då gottgörelse enligt 1 mom. räknas dividendtagare till godo, tillgodoräknas först sådan gottgörelse som baserar sig på annan inkomst.

2. Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft så snart som möjligt efter det att de har antagits och blivit stadfästa. Avsikten är att lagarna tillämpas första gången vid beskattningen för 1999. Likväl skall 1 § 4 mom. lagen om gottgörelse för bolagsskatt tillämpas redan vid beskattningen för 1998.

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

1.

Lag

om ändring av 29 § lagen om beskattningsförfarande

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen den 18 december 1995 om beskattningsförfarande (1558/1995) 29 § som följer:

29 §

Förtäckt dividend

Med förtäckt dividend avses en sådan förmån med penningvärde som ett aktiebolag på basis av delägarskapet utger till förmån för sin delägare eller en anhörig till denne genom prissättning som väsentligt avviker från det som är brukligt eller vederlagsfritt.

Med förtäckt dividend avses också medel som utdelas genom förvärv eller inlösning av egna aktier eller nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden i syfte att undgå skatt på dividend.

Om det är uppenbart att bolaget har utdelat i 1 mom. avsedd förtäckt dividend, skall i beskattningen av bolaget förfaras som om gängse pris använts och skall som delägarrens skattepliktiga inkomst betraktas skillnaden mellan gängse pris och använt pris.

Om utdelningen av medel i den form som avses i 2 mom. uppenbarligen skett i syfte att undgå skatt på dividend, skall de utdelade medlen till denna del anses som delägarrens skattepliktiga inkomst.

Vad som i 1 mom. bestäms om aktiebolag och deras delägare, skall på motsvarande sätt tillämpas på andra samfund och deras delägare eller medlemmar.

I inkomstskattelagen ingår bestämmelser om inkomstslag i fråga om förtäckt dividend och i lagen om gottgörelse för bolagsskatt (1232/1988) bestämmelser om delägarrens rätt till gottgörelse för bolagsskatt och den förtäckta dividendens inverkan på minimibeloppet på inkomstskatten för bolag.

Denna lag träder i kraft den 199 . Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1999.

2.

Lag

om ändring av 16 § inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen av den 30 december 1992 (1535/1992) 16 § 3 mom., sådant
det lyder i lag 1383/1997, som följer:

16 §

*Beskattnings av näringsammanslutningar
och deras delägare*

Vid beräkningen av en näringsammanslutnings inkomst skall inte beaktas dividender, förtäckta dividender, i 31 § 5 mom. avsedda dividendersättningar, räntor eller vinstandelar som sammanslutningen har förvärvat i Finland och som är förknippade med rätt till gottgörelse för bolagsskatt, inte heller därtill ansluten gottgörelse för bolags-

skatt. Sådana dividender, dividendersättningar, räntor, vinstandelar och gottgörelser för bolagsskatt som avses ovan skall fördelas för beskattning som delägarnas inkomst enligt de andelar som dessa har av sammanslutningens resultat samt förtäckt dividend och därtill ansluten gottgörelse enligt de andelar som dessa har av den förtäckta dividenden.

Denna lag träder i kraft den 199 . Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1999.

3.

Lag

om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen den 29 december 1988 om gottgörelse för bolagsskatt (1232/1988) 1 § 4 mom., sådant det lyder i lag 1386/1997, och fogas till 4 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 1391/1995, ett nytt 3 mom. samt till 5 §, sådan den lyder i lagarna 932/1993 och 1573/1995, ett nytt 4 mom. som följer:

1 §

Bestämmelserna om dividendtagare i denna lag tillämpas även på dem som får dividendersättning som avses i 31 § 5 mom. inkomstskattelagen (1535/1992) eller ränta, vinstandel, återbetalning eller återbäring som avses i 2 mom. i denna paragraf samt på ett sådant samfund med hemort i en stat tillhörande Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som har ett fast driftställe i Finland till vilket de aktier som avkastar dividenden faktiskt är knutna. Bestämmelserna tillämpas också på delägare i en sammanslutning som avses i inkomstskattelagen, om den dividend

eller i 35 § 5 mom. inkomstskattelagen avsedda dividendersättning som sammanslutningen får och den ränta, vinstandel, återbetalning eller återbäring som avses i 2 mom. anses vara skattepliktig inkomst för delägarna vid inkomstbeskattningen.

4 §

Vad som bestäms i denna paragraf och i 5 § tillämpas på förtäckt dividend som avses i 29 § lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Till förtäckt dividend ansluten gottgörelse tillgodoräknas dock inte en fysisk person eller ett dödsbo som är dividend-

tagare till ett större belopp än skatten på förvärvsinkomsterna för skatteåret.

av annan inkomst än förtäckt dividend, tillgodoräknas dividendtagaren vid tillämpningen av 1 mom. först den gottgörelse som erhållits på basis av annan inkomst.

5 §

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

Denna lag träder i kraft den 199 . Laggen tillämpas första gången vid beskattningen för 1999. Lagens 1 § 4 mom. tillämpas dock vid beskattningen för 1998.

Helsingfors den 3 april 1998

Republikens President

MARTTI AHTISAARI

Finansminister *Sauli Niinistö*

1.

Lag

om ändring av 29 § lagen om beskattningsförfarande

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen den 18 december 1995 om beskattningsförfarande (1558/1995) 29 § som
följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

29 §

29 §

Förteckt dividendutdelning

Förtäckt dividend

Om det är uppenbart att ett aktiebolag eller annat samfund till förmån för sin delägare, dennes make, barn, föräldrar eller annan anhörig under sken av lön, gratifikation, tantiem, bostadsförmån, representations- eller resekostnad, försäkringspremie eller någon annan sådan gottgörelse har betalat mera än vad som bör anses skäligt eller att samfundet i pris, lega, hyra, ränta, provision eller annan kostnad till de nämnda personerna har betalat ut väsentligt mera eller av dem tagit mindre betalt än brukligt, skall detta beaktas till ett skäligt belopp vid beskattningen.

Om aktiebolaget genom inlösning av egna aktier eller nedsättning av sitt aktiekapital har delat ut tillgångar till sina aktieägare och om det är uppenbart att utdelningen har skett för att undgå skatt på dividend, skall de utdelade medlen till denna del anses som aktieägarrens skattepliktiga inkomst.

Med förtäckt dividend avses en sådan förmån med penningvärde som ett aktiebolag på basis av delägarskapet utger till förmån för sin delägare eller en anhörig till denne genom prissättning som väsentligt avviker från det som är brukligt eller vederlagsfritt.

Med förtäckt dividend avses också medel som utdelas genom förvärf eller inlösning av egna aktier eller nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden i syfte att undgå skatt på dividend.

Om det är uppenbart att bolaget har utdelat i 1 mom. avsedd förtäckt dividend, skall i beskattningen av bolaget förfaras som om gängse pris använts och skall som delägarrens skattepliktiga inkomst betraktas skillnaden mellan gängse pris och använt pris.

Om utdelningen av medel i den form som avses i 2 mom. uppenbarligen skett i syfte att undgå skatt på dividend, skall de utdelade medlen till denna del anses som delägarrens skattepliktiga inkomst.

Vad som i 1 mom. bestäms om aktiebolag och deras delägare, skall på motsvarande sätt tillämpas på andra samfund och deras delägare eller medlemmar.

I inkomstskattelagen ingår bestämmelser om inkomstslag i fråga om förtäckt dividend och i lagen om gottgörelse för bolagsskatt (1232/1988) bestämmelser om delägarrens rätt

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

till gottgörelse för bolagsskatt och den förtäckta dividendens inverkan på minimibeloppet på inkomstskatten för bolag.

*Denna lag träder i kraft den 1999. Lag-
gen tillämpas första gången vid beskattning-
en för 1999.*

2.

Lag

om ändring av 16 § inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen av den 30 december 1992 (1535/1992) 16 § 3 mom., sådant
det lyder i lag 1383/1997, som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

16 §

Beskattning av näringssammanslutningar och deras delägare

Vid beräkningen av en näringssammanslutnings inkomst skall inte beaktas dividender, i 31 § 5 mom. avsedda dividendersättningar, räntor eller vinstandelar som sammanslutningen har förvärvat i Finland och som är förknippade med rätt till gottgörelse för bolagsskatt, inte heller därtill ansluten gottgörelse för bolagsskatt. Sådana dividender, dividendersättningar, räntor, vinstandelar och gottgörelser för bolagsskatt som avses ovan skall fördelas för beskattning som delägarnas inkomst enligt de andelar som dessa har av sammanslutningens resultat.

Vid beräkningen av en näringssammanslutnings inkomst skall inte beaktas dividender, förtäckta dividender, i 31 § 5 mom. avsedda dividendersättningar, räntor eller vinstandelar som sammanslutningen har förvärvat i Finland och som är förknippade med rätt till gottgörelse för bolagsskatt, inte heller därtill ansluten gottgörelse för bolagsskatt. Sådana dividender, dividendersättningar, räntor, vinstandelar och gottgörelser för bolagsskatt som avses ovan skall fördelas för beskattning som delägarnas inkomst enligt de andelar som dessa har av sammanslutningens resultat samt förtäckt dividend och därtill ansluten gottgörelse enligt de andelar som dessa har av den förtäckta dividenden.

*Denna lag träder i kraft den 1999. La-
gen tillämpas första gången vid beskattning-
en för 1999.*

3.

Lag

om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt

I enlighet med riksdagens beslut
 ändras i lagen den 29 december 1988 om gottgörelse för bolagsskatt (1232/1988) 1 §
 4 mom., sådant det lyder i lag 1386/1997, och
 fogas till 4 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 1391/1995, ett nytt 3 mom. samt till 5 §,
 sådan den lyder i lagarna 932/1993 och 1573/1995, ett nytt 4 mom. som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Stadgandena om dividendtagare i denna lag tillämpas även på dem som får dividendersättning som avses i 31 § 5 mom. inkomstskattelagen eller ränta, vinstandel, återbetalning eller återbäring som avses i 2 mom. samt på ett sådant samfund med hemort i en stat tillhörande Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som har ett fast driftställe i Finland till vilket de aktier som avkastar dividenden faktiskt är knutna. Stadgandena tillämpas också på delägare i en sammanslutning som avses i inkomstskattelagen, om den dividend eller i 31 § 5 mom. inkomstskattelagen avsedda dividendersättning som sammanslutningen får och den ränta, vinstandel, återbetalning eller återbäring som avses i 2 mom. anses vara skattepliktig inkomst för delägarna vid inkomstbeskattningen.

Bestämmelserna om dividendtagare i denna lag tillämpas även på dem som får dividendersättning som avses i 31 § 5 mom. inkomstskattelagen (1535/1992) eller ränta, vinstandel, återbetalning eller återbäring som avses i 2 mom. i denna paragraf samt på ett sådant samfund med hemort i en stat tillhörande Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som har ett fast driftställe i Finland till vilket de aktier som avkastar dividenden faktiskt är knutna. Bestämmelserna tillämpas också på delägare i en sammanslutning som avses i inkomstskattelagen, om den dividend eller i 35 § 5 mom. inkomstskattelagen avsedda dividendersättning som sammanslutningen får och den ränta, vinstandel, återbetalning eller återbäring som avses i 2 mom. anses vara skattepliktig inkomst för delägarna vid inkomstbeskattningen.

4 §

Vad som bestäms i denna paragraf och i 5 § tillämpas på förtäckt dividend som avses i 29 § lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Till förtäckt dividend ansluten gottgörelse tillgodoräknas dock inte en fysisk person eller ett dödsbo som är dividendtagare till ett större belopp än skatten på förvärvsinkomsterna för skatteåret.

5 §

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 tillämp-

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

*ningen av 1 mom. först den gottgörelse som
erhållits på basis av annan inkomst.*

*Denna lag träder i kraft den 1999. La-
gen tillämpas första gången vid beskattning-
en för 1999. Lagens 1 § 4 mom. tillämpas
dock vid beskattningen för 1998.*