

**Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt och till lag om behandling av gottgörelse för bolagsskatt i de redovisningar till skattetagarna som skall ges för skatteåret 1992**

## PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås att lagen om gottgörelse för bolagsskatt ändras så, att gottgörelse för bolagsskatt inte återbärs i pengar om dividendtagaren är ett samfund. Dividend och gottgörelse som hänför sig till den skall liksom för närvarande räknas som dividendtagarens skattepliktiga inkomst. Från de skatter som påförs ett samfund som är dividendtagare avdras gottgörelse för bolagsskatt, dock högst beloppet av skatterna. En oanvänd gottgörelse avdras från de skatter som påförs samfundet för senare år.

Vidare föreslås att det stadgas en lag om behandling av gottgörelse för bolagsskatt i de redovisningar till skattetagarna som skall ges för skatteåret 1992. Reglerna om behandling av

gottgörelse för bolagsskatt ändras i fråga om de redovisningar till skattetagarna som skall ges för skatteåret 1992, så att en sådan gottgörelse för bolagsskatt som överstiger beloppet av en enskild skattskyldigs skatt inte skall belasta enbart den skattskyldiges hemkommun och församling. Den föreslagna ändringen gäller endast redovisningar för skatteåret 1992, eftersom skattetagarnas ställning år 1993 ändras i och med kapitalskattereformen.

Lagarna avses träda i kraft så snart som möjligt efter att de har antagits och blivit stadfästa. Ändringen av lagen om gottgörelse för bolagsskatt skall tillämpas på dividend som har kunnat lyftas den 1 juli 1993 eller senare.

## MOTIVERING

### 1. Nuläget och de föreslagna ändringarna

#### 1.1. Lagen om gottgörelse för bolagsskatt

Lagen om gottgörelse för bolagsskatt (1232/88) trädde i kraft vid ingången av 1990. Den grundläggande idén i systemet med gottgörelse för bolagsskatt är att den dubbla beskattningen av dividend som ett aktiebolag delar ut skall slopas och enkel beskattning garanteras. Dubbelbeskattningen slopas genom att dividendtagaren beviljas gottgörelse för den skatt bolaget betalar. Om samfundsskattesatsen är 25 procent, är gottgörelsen 1/3 av det

dividendbelopp som dividendtagaren erhåller. För att en enkel beskattning skall kunna säkerställas krävs att det bolag som delar ut dividend påförs en skatt som är minst lika stor som den gottgörelse som hänför sig till dividenden. Om den skatt som bestäms på basis av bolagets skattepliktiga inkomst är mindre än inkomstskattens minimibelopp, påförs bolaget s.k. kompletteringsskatt.

En grundtanke i systemet med gottgörelse för bolagsskatt har varit att dividendtagarens inkomstskattegrad bestämmer beskattningen av den vinst som delats ut som dividend. Därför stadgades att den gottgörelse för bolagsskatt som överstiger beloppet av dividendtagarens

skatt återbärs till dividendtagaren, om den skatt som påförs honom på basis av inkomsten är mindre än den gottgörelse för bolagsskatt som hänför sig till dividenden. Återbäringen kan bero på att skattegraden för dividendinkomster som omfattas av den progressiva beskattningen är lägre än samfundsskattesatsen. Efter kapitalskattereformen är sådana situationer sällsynta. En betydande del av fysiska personers dividendinkomster torde beskattas som kapitalinkomst, varvid den skattesats som tillämpas på dem motsvarar samfundsskattesatsen.

När dividendtagaren är ett samfund skall gottgörelsen återbäras, om dividendtagarens verksamhet är så förlustbringande att förlusterna täcker det sammanlagda beloppet av dividendinkomsten och den gottgörelse för bolagsskatt som hänför sig till dividendinkomsten. Under de senaste åren har förlustresultat varit ganska vanliga vid beskattningen av samfund, och återbäringsförfarandet har haft större inverkan än väntat på den samfundsskatt som influtit. De förluster som anhopats kommer att minska samfundens beskattningsbara inkomster betydligt under flera år ännu efter att konjunkturen åter stigit.

Då beskattningen för 1991 blev klar blev det uppenbart att återbäringsförfarandet har uppmuntrat till en aggressiv skatteplanering och skatteflykt bl.a. i samband med s.k. vinstbolagstransaktioner. För förebyggande av sådana transaktioner har lagen om gottgörelse för bolagsskatt ändrats så, att användningen av s.k. skatteöverskott har begränsats i fall av ägarbyte. Det nuvarande systemet tycks erbjuda så pass goda möjligheter till minimering av skatt, även i andra fall än vid direkt skatteflykt, att stadgandena inte kan anses vara till alla delar motiverade. Det har också förekommit fall av grovt missbruk, varvid skatterna för det bolag som delat ut dividend har lämnats obetalda och den gottgörelse som hänför sig till dividenden har lyfts genom att förlusterna utnyttjats i syfte att driva både det bolag som fått dividenden och det bolag som delat ut den i konkurs. Det stadgande i lagen om gottgörelse för bolagsskatt som var avsett att förhindra missbruk har visat sig vara för snävt. Från ingången av 1993 ändrades stadgandet om dividendtagarens ansvar för bolagets skatt så att likvidation eller konkurs inte längre är en förutsättning i fråga om det dividendutdelande bolaget. Samtidigt stadgades om en möjlighet

att skjuta upp betalningen av gottgörelse för bolagsskatt till ett samfund som är dividendtagare till dess att det dividendutdelande bolaget har betalat de skatter som påförs bolaget eller dividendtagarens ansvar för obetalda skatter har realiserats. En förutsättning är att beslutet om dividendutdelning har fattats under förhållanden då det funnits skäl att anta att bolaget inte kommer att betala sina skatter.

Erfarenheterna av hur systemet med gottgörelse för bolagsskatt fungerat samt kapitalskattereformen ger anledning till en omvärdering av vissa strukturer i systemet. Då den totala skattebördan för dividendinkomst är endast 25 procent kan man utgå ifrån att den skatt som det utdelande bolaget erlagt är slutlig. Beskattningen av dividender kan i princip utvecklas genom att dividender görs skattefria eller genom att betalningen av gottgörelse i pengar begränsas, om gottgörelserna överstiger de skatter som påförs dividendtagaren. Verkningarna av de båda lösningarna ligger nära varandra. Ett införande av skattefrihetsmodellen vid beskattningen av samfunds såväl som fysiska personers dividendinkomster har nyligen utvärderats i samband med reformen av kapitalinkomstbeskattningen, varvid man emellertid beslöt behålla förfarandet med gottgörelse. Vid beskattningen av fysiska personer finns ännu vissa frågor som kräver utredning bl.a. därför, att dividendinkomster kan beskattas som förvärvsinkomst. I detta skede föreslås ändringar endast vid beskattningen av samfund. Då det nu är fråga om en delreform av beskattningen av samfunds dividendinkomster är det ändamålsenligast att bibehålla gottgörelseförfarandet och begränsa betalningen av gottgörelse i pengar i de fall då gottgörelserna överstiger de skatter som påförs samfundet.

Dividend och gottgörelse som hänför sig till dividend skall liksom tidigare räknas som skattepliktig inkomst för en dividendtagare som är ett samfund. Gottgörelse för bolagsskatt avdras från de skatter som påförs samfundet med tillämpning av vad beskattningsslagen stadgar om användning av förskott som innehållits hos en skattskyldig i enlighet med lagen om förskottsuppbörd. Enligt förslaget avdras dock högst beloppet av de inkomstskatter som påförs för skatteåret. En gottgörelse som inte räknats till godo (*oanvänd gottgörelse*) skall avdras från de skatter som påförs för senare år, dock inte för längre tid än fem år. För att inte oanvända gottgörelser skall bli en

handelsvara skall överföringen av dem begränsas vid ägarbyten.

## 1.2. Lag om behandling av gottgörelse för bolagsskatt i de redovisningar till skattetagarna som skall ges för skatteåret 1992

Vid beredningen av lagen om gottgörelse för bolagsskatt utgick man ifrån att skatt på utdelad dividend i sin helhet skulle redovisas till bolagets skattetagare. Detta ansågs bäst motsvara det rådande läget, eftersom endast små skatteintäkter inflöt till dividendtagarnas skattetagare. De dividender som samfund erhöll var huvudsakligen skattefria, och fysiska personers dividendinkomster omfattades av förmögenhetsinkomstsvdraget.

Enligt 18 c § lagen om skatteuppbörd beaktas i de debiteringsförhållanden som tillämpas i redovisningarna till skattetagarna inte den gottgörelse enligt lagen om gottgörelse för bolagsskatt som har räknats dividendtagarna till godo. Gottgörelserna avdras enligt 18 c § 2 mom. lagen om skatteuppbörd, som gäller redovisningarna för 1992, från skattetagarnas debiteringsandelar så att från varje skattetagares andel avdras den del av en gottgörelse vilken räknats den skattskyldige till godo, som motsvarar skattetagarens andel av den skattskyldiges skatter. I de fall då den skattskyldige inte alls påförs skatt delas det avdrag som skall göras till följd av den gottgörelse för bolagsskatt han erhållit mellan alla skattetagare enligt debiteringsförhållandena.

I samband med beskattningen för 1991 konstaterades att avdragssystemet som hänförs sig till gottgörelsen för bolagsskatt inte till alla delar fungerat så som man tänkte sig vid beredningen av lagen. I vissa mindre kommuner kunde den förlust av skatteintäkter som oväntat uppstod till följd av gottgörelsen vara betydande. Problemen för dividendtagarens skattetagarkommun hänger samman med situationer då dividendtagaren visserligen påförs skatt i någon mån, men gottgörelsen är stor i förhållande till dividendtagarens skatter.

I och med kapitalskattereformen försvinner det ovan beskrivna problemet från och med ingången av 1993. Redovisningarna för 1992 kan dock leda till oväntade minskningar av enskilda kommuners och församlingars skatteintäkter i stil med situationen 1991. Därför

föreslås att stadgandena om behandling av gottgörelse för bolagsskatt skall ändras i fråga om de redovisningar som skall ges till skattetagarna för skatteåret 1992, så att gottgörelse för bolagsskatt som överstiger beloppet av en enskild skattskyldigs skatt inte skall belasta enbart den skattskyldiges hemkommun och församling. Det föreslås att en del av den gottgörelse som överstiger beloppet av skatterna skall läggas på de skattetagare som har fått skatteintäkter från bolagen. Resten skall fördelas mellan alla skattetagare i samma förhållande som skatter har påförts dividendtagarna.

## 2. Propositionens verkningar

Förslaget till ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt leder under de närmaste åren till att beloppet av de gottgörelser för bolagsskatt som beviljas samfund minskar och intäkterna av samfundens inkomstskatt förstärks. Eftersom företagen har möjlighet att dra av en oanvänd gottgörelse under de fem år som följer på skatteåret, påverkas inkomstskatteintäkterna främst så, att de inflyter tidigare. Den föreslagna ändringen uppskattas öka inkomstskatteintäkterna för skatteåret 1994 med ca 0,5 mrd. mk. Fr.o.m. 1995 uppskattas nettoverkningarna av ändringen avta. Vid bedömningen av verkningarna har beaktats minskningen av beloppet av de dividender som samfund delar ut, samfundsskattesatsens nedgång till 25 procent samt en förbättring av företagets resultat.

De ändringar som föreslagits i redovisningarna till skattetagarna beräknas i ringa mån minska statens redovisningsandel i redovisningen för 1992.

## 3. Ärendets beredning

Propositionen bygger på förslag av en arbetsgrupp som tillsatts för att utveckla förfarandet med gottgörelse för bolagsskatt (arbetsgruppspromemoria VM 1993:12).

## 4. Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft så snart som möjligt efter att de har antagits och blivit stadfästa. Lagen om ändring av lagen om

gottgörelse för bolagsskatt skall tillämpas första gången vid beskattningen för 1993, dock så att på sådan gottgörelse för bolagsskatt som hänför sig till dividend vilken har kunnat lyftas

före den 1 juli 1993 tillämpas de tidigare stadgandena.

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

## 1.

### Lag

#### om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt

I enlighet med riksdagens beslut

fogas till 5 § lagen den 29 december 1988 om gottgörelse för bolagsskatt (1232/88) nya 2 och 3 mom. samt till 2 kap. i lagen en ny 5 a § som följer:

#### 5 §

-----  
Gottgörelse tillgodoräknas inte ett samfund som är dividendtagare till ett större belopp än beloppet av de inkomstskatter som påförs samfundet för skatteåret.

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 fem år. Oanvända gottgörelser avdras i den ordning de har uppkommit.

#### 5 a §

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

Utan hinder av 1 mom. kan finansministeriet av särskilda skäl, när det med tanke på

samfundets fortsatta verksamhet är behövligt, på ansökan bevilja rätt att avdra oanvända gottgörelser.

Efter en fusion av samfund har det övertagande samfundet rätt att avdra det överlåtande samfundets oanvända gottgörelser, om det övertagande samfundet eller dess delägare eller medlemmar har ägt över hälften av det överlåtande samfundets aktier eller andelar från ingången av det skatteår som gottgörelsen gäller. Ett övertagande andelslag eller en övertagande sparbank har dock alltid rätt att dra av det överlåtande andelslagets eller den överlåtande sparbankens oanvända gottgörelser, vilka har uppkommit det skatteår då fusionen skedde eller de två föregående skatteåren.

Denna lag träder i kraft den 199 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 1993. På sådan gottgörelse för bolagsskatt som hänför sig till dividend, ränta och vinstandel vilka har kunnat lyftas före den 1 juli 1993 tillämpas dock tidigare gällande stadganden.

## 2.

**Lag**

om behandling av gottgörelse för bolagsskatt i de redovisningar till skattetagarna som skall ges för skatteåret 1992

I enlighet med riksdagens beslut stadgas:

## 1 §

Med avvikelse från 18 c § lagen om skatteuppbörd görs ändringar till följd av gottgörelse för bolagsskatt i de debiteringsförhållanden som används i redovisningarna till skattetagarna i enlighet med denna lag.

## 2 §

I de debiteringsförhållanden som tillämpas i redovisningarna enligt 16—18 b §§ lagen om skatteuppbörd beaktas inte den gottgörelse enligt lagen om gottgörelse för bolagsskatt som har räknats dividendtagarna till godo.

De avdrag från skattetagarnas debiteringsandelar som skall göras med anledning av gottgörelsen för bolagsskatt beräknas så att de avdragsbelopp som avses i 3 och 4 §§ sammanräknas för varje skattetagare.

## 3 §

Det primära avdraget från skattetagarnas debiteringsandelar beräknas så att den gottgörelse för bolagsskatt som räknats varje skattskyldig till godo delas i förhållande till de skatter som påförs honom och de sålunda erhållna beloppen sammanräknas för varje skattetagare.

Den del av gottgörelsen för bolagsskatt som överstiger beloppet av de skatter som påförs den skattskyldige skall inte ingå i det primära avdraget.

## 4 §

Det sekundära avdraget från skattetagarnas debiteringsandelar fördelas på skattetagarna enligt följande:

1) en femtedel av de gottgörelser för bolagsskatt som räknats till godo i hela landet för skatteåret 1992, dock högst en sådan del av gottgörelserna som överstiger de sammanräknade primära gottgörelserna, avdras från skattetagarnas debiteringsandelar i samma förhållande som den bolagsskatt som debiterats till förmån för skattetagarna i den första i lagen om skatteuppbörd avsedda rättelseredovisningen för skatteåret 1991;

2) resten av den gottgörelse för bolagsskatt som inte ingår i de primära avdragen delas för att avdras från skattetagarnas debiteringsandelar i förhållande till de primära avdragen.

Om en skattetagares i 1 mom. 1 punkten avsedda debiteringsandel efter avdrag enligt 18 c § lagen om skatteuppbörd är negativ, anses andelen uppgå till noll mark.

## 5 §

Denna lag träder i kraft den 199 .

Lagen tillämpas vid den debiteringsredovisning som skall ges till skattetagarna för skatteåret 1992. Vid andra redovisningar som gäller skatteåret 1992 iakttas 18 c § lagen om skatteuppbörd, sådan den lydde den 31 december 1992.

Helsingfors den 12 juli 1993

**Republikens President**

**MAUNO KOIVISTO**

Minister *Mauri Pekkarinen*

