

RP 59/2015 rd

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I propositionen föreslås det att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras med anledning av ändring i ett direktiv om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater i europeiska unionen.

I propositionen föreslås ändringar i regleringen av skattefriheten i fråga om samfunds dividendinkomster. Skattefriheten för dividendinkomster ska begränsas på det sättet att dividenden enligt förslaget är skattepliktig inkomst till den del prestationen är avdragsgill i beskattningen för den som delar ut dividend. Om prestationen är endast delvis avdragsgill för utdelaren, är dividenden skattepliktig endast till den del som motsvarar det avdragsgilla beloppet. Resten av den erhållna dividenden är skattefri.

Det föreslås att en allmän anti-missbruksbestämmelse fogas till bestämmelserna om dividendbeskattning i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Bestämmelsen gäller dividend samfund emellan. Bestämmelsen ska tillämpas på arrangemang som inte är genuina och genom vilka obefogat eftersträvs att dra nytta av bestämmelserna om skattefrihet för dividendinkomster. Om tillämpningsförutsättningar i bestämmelsen uppfylls är dividenden skattepliktig.

Lagen avses träda i kraft vid ingången av 2016. Ändringen tillämpas första gången vid beskattningen för 2016.

MOTIVERING

1 Nuläge

1.1 Allmänt

Inom OECD och Europeiska unionen strävas efter att begränsa aggressiv skatteplanering. Inom OECD inleddes år 2013 BEPS-projektet (Base Erosion and Profit Shifting), vars syfte är att begränsa en urholkning av samfundens skattebas som förorsakas av aggressiv skatteplanering samt av skattekonkurrensen mellan staterna. Också inom EU har inletts flera åtgärder för att förhindra aggressiv skatteplanering och kringgående av skatt. En av dessa åtgärder är ändringen av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (*direktivet om moder- och dotterbolag*).

Genom direktivet om moder- och dotterbolag har dividender och andra delade vinster som moderbolag får från sina dotterbolag befriats från skatt. I EU har det emellertid konstaterats att den omfattande skattefrihet för dividender som grundar sig på direktivet utnyttjas av multinationella koncerner i s.k. hybridarrangemang inom beskattningen. Därför gjordes ändringar i direktivets tillämpningsområde och anti-missbruksbestämmelsen i syfte att garantera att tillämpningen av direktivet inte hindrar en effektiv bekämpning av ofördelaktig skatteplanering. Ändringarna i direktivet ska sättas i kraft nationellt senast den 31 december 2015.

1.2 Nationell lagstiftning

Dividend som ett samfund fått från ett inhemskt samfund

I det nuvarande systemet har kedjebesättning av dividender mellan samfund i regel undanröjts genom att det föreskrivits att dessa dividender är skattefria. Dividendinkomster är emellertid helt och hållet skattepliktig inkomst då ett onoterat bolag får dividend av ett offentligt noterat bolag av vars aktiekapital det direkt innehar mindre än tio procent vid tidpunkten för dividendutdelningen. Dessutom är de dividender som penning, försäkrings- och pensionsinrättningar fått på basis av aktier som ingår i deras investeringstillgångar skattepliktig inkomst till 75 procent.

Regleringen av dividender tillämpas med vissa undantag också på utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet samt överskott från andelslag.

Dividend som ett samfund fått från ett utländskt samfund

Enligt 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968, *näringskattelagen*) ska dividend från bolag som avses i direktivet om moder- och dotterbolag samt på vissa förutsättningar också från andra samfund med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet än de bolag som avses i direktivet beskattas på samma sätt som dividend från samfundets hemland. För att dividend som betalas av ett annat samfund med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska ha likadan beskattning krävs det att det betalande samfundet enligt skattelagstiftningen i den aktuella staten har sin hemvist i denna stat och samfundet, enligt ett avtal för undvikande av dubbelbesättning, inte har sin hemvist i en stat utanför EU eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Dessutom krävs det att det samfund som delar ut dividenden utan valmöjlighet och befrielse är skyldigt att betala minst tio procent i skatt på sin inkomst, av vilken dividenden utdelats.

Av de dividender som penning-, försäkrings- och pensionsinrättningar fått på basis av aktier som ingår i deras investeringstillgångar från bolag som avses i direktivet om moder- och dot-

terbolag är 75 procent skattepliktiga när ägarandelen är under tio procent. Dividender som erhållits från andra utländska samfund är enligt näringskattelagen helt och hållet skattepliktig inkomst. Dividender kan dock vara skattefria i Finland på basis av ett avtal som ingåtts för undvikande av dubbelbeskattning (*skatteavtal*).

Finlands rätt att beskatta dividendinkomst som erhållits från utlandet är begränsad i skatteavtal som ingåtts av Finland. I allmänhet är begränsningen ömsesidig, dvs. också den andra avtalsstatens rätt att ta ut källskatt på dividend som betalats till Finland är begränsad på samma sätt. Enligt skatteavtalet kan dividender i vissa situationer vara skattefria i dividendmottagarens hemviststat. Genom skatteavtal som Finland har slutit befrias dividenderna vanligen helt från skatt i de fall där det mottagande bolaget äger en viss minimiandel, till exempel tio procent, av det utdelande bolagets kapital.

Kringgående av skatt

Åtgärder som klassas som kringgående av skatt är sådana åtgärder där sökas uppnå skattefördelar som inte är förenliga med syftet med lagen. Sådana oskäligen skattefördelar eftersträvas att förhindra i Finlands skattelagstiftning bl.a. genom bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Bestämmelsen tillämpas utgående från en bedömning av fakta och omständigheter från fall till fall i situationer där en omständighet eller en åtgärd getts en sådan juridisk form som inte motsvarar frågans egentliga natur och det är tydligt att åtgärden vidtagits i syfte att undgå skatt. Erhållandet av en oskäligen skattefördel förhindras genom att beskattningen verkställs som om den rätta formen hade använts i ärendet.

Utöver den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt finns det i 52 h § i näringskattelagen en särskild bestämmelse om situationer med missbruk av sådana skattefördelar som är tillåtna inom företagsarrangemang.

1.3 EU-lagstiftning som inverkar på dividendbeskattningen

EU-lagstiftningen inverkar på medlemsstaternas nationella skattesystem och skattelagstiftning genom fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (*EUF-fördraget*) och direktiven. Regleringen av dividendbeskattningen påverkas i synnerhet av bestämmelserna om etableringsrätt och fria kapitalrörelser i EUF-fördraget samt direktivet om moder- och dotterbolag. Genom avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (*EES-avtalet*) omfattar bestämmelserna om fri etableringsrätt och fria kapitalrörelser också Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Direktivet om moder- och dotterbolag antogs ursprungligen 1990. Direktivet har ändrats flera gånger bl.a. då unionen utvidgats. Den senaste konsoliderade versionen av direktivet är 2011/96/EU.

Genom direktivet om moder- och dotterbolag har dividender och andra delade vinster som moderbolag får från sina dotterbolag befriats från skatt. Vinst som delats ut till ett moderbolag ska undantas beskattningen i den medlemsstat där moderbolaget hör hemma eller alternativt tillåts för moderbolaget att från sitt skattebelopp dra av en andel som motsvarar den skatt som dotterbolaget har betalat för denna vinst. Den vinst som ett dotterbolag har delat ut till moderbolaget ska dessutom undantas källskatt i den stat där dotterbolaget hör hemma. Genom dessa bestämmelser förpliktar direktivet till att undanröja s.k. kedjebeskattnings om dividendtagaren innehar minst tio procent av kapitalet i det vinstutdelande samfundet hemmahörande i en annan medlemsstat. Det krav på ägarandel som ingår i direktivet är ett minimikrav och medlemsstaterna kan ta in också ett mindre ägarandelskrav i sin nationella lagstiftning. I direktivet

RP 59/2015 rd

har det dessutom getts möjlighet att ersätta detta krav på kapitalandel med en förutsättning som gäller röstandel.

I bilagan till direktivet räknas alla de företagsformer i medlemsstaterna upp som direktivet ska tillämpas på. För Finlands del omfattar direktivet aktiebolag, andelslag, sparbanker och försäkringsbolag. Bolaget bör enligt någon EU-stats skattelagstiftning ha sin skattemässiga hemvist i staten i fråga och hemvisten får inte enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning vara i en stat utanför EU. Direktivets tillämpningsområde omfattar inte t.ex. sådana sammanlutningar som inte är skyldiga att betala samfundsskatt.

Direktivet om moder- och dotterbolag har genomförts nationellt genom bestämmelserna i 6 a § i näringskattelagen och 3 § 6 mom. i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (627/1978). Dessutom hänvisas det till direktivet om moder- och dotterbolag i 33 c § i inkomstskattelagen (1535/1992), i 6 b § i näringskattelagen och i 7 § 1 mom. 3 punkten i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst.

Direktivet om moder- och dotterbolag gäller inte beskattning av dividender mellan andra företag än de bolag som nämns i direktivet. I Finland har kedjebeskattnings av dividender mellan samfund undanröjts i större omfattning än vad som krävs i direktivet. Dividend mellan samfund är skattefria också då dividendmottagaren äger mindre än tio procent av det bolag som delar ut dividend. Undantag är endast bestämmelserna om dividend av aktier som ingår i investeringstillgångar samt om dividend som ett onoterat bolag fått från ett offentligt noterat bolag, enligt vilka en ägarandel på tio procent är en förutsättning för skattefrihet.

1.4 Direktiv om ändring av direktivet om moder- och dotterbolag

Genom direktiven (EU) 2015/121 och 2014/86/EU om ändring av direktivet om moder- och dotterbolag begränsades skattefriheten för dividender och preciserades den allmänna anti-missbruksbestämmelsen i direktivet. Till övriga delar förblev direktivets bestämmelser t.ex. om bolagsform, skatteplikt och ägarandel oförändrade. Genom direktiv 2014/86/EU uppdaterades dessutom bilaga I del A i direktiv 2011/96/EU genom att det fogades till vissa bolags typer på vilka bolagsbeskattning tillämpas i Polen samt bolagstyper som ingår i Rumäniens bolagslag.

Ändringarna i direktivet baserades på kommissionens förslag om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moder- och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, COM(2013) 814. Ändringarna ska sättas i kraft nationellt senast 31 december 2015.

Kommissionens förslag om ändring av direktivet om moder- och dotterbolag

I kommissionens handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägeri och skatteundandragande (6.12.2012) ansågs det att på kort sikt bör vidtas åtgärder för att undanröja olikheter i skattebehandling i samband med skattemässiga hybridarrangemang samt fastställande av bestämmelser mot missbruk i olika direktiv. Utifrån verksamhetsplanen gav kommissionen den 25 november 2013 ett förslag om ändring av direktivet om moder- och dotterbolag. Kommissionen föreslog ändringar i direktivets tillämpningsområde samt att en allmän bestämmelse om förhindrande av missbruk av bestämmelserna fogas till direktivet. Avsikten med ändringarna var att lösa olikheter i skattebehandlingen av skattemässiga hybridarrangemang inom tillämpningsområdet för direktivet om moder- och dotterbolag samt garantera att tillämpningen av direktivet inte oavsiktligt förhindrar en effektiv bekämpning av den dubbla icke-beskattning som beror på hybridarrangemang.

RP 59/2015 rd

Direktiv 2014/86/EU

Vid en ändring av direktivet om moder- och dotterbolag förutsattes det för den skattefrihet för dividender som anges i artikel 4.1 a att den delade vinsten inte är avdragsgill i beskattningen för dotterbolaget. Bestämmelser om ändringen finns i artikel 1.1 i direktiv 2014/86/EU. Om vinstutdelningen emellertid inte är helt och hållet avdragsgill, gäller begränsningen endast det avdragsgilla beloppet medan den övriga delen av den erhållna vinstutdelningen kan vara skattefri trots begränsningen. Ändringen gäller endast inkomstbeskattning av dividender som moderbolaget erhållit, inte källskatt som verkställs i dotterbolagets stat.

Avsikten med ändringen i direktivet är att förhindra situationer som grundar sig på tillämpningen av direktivet där en viss prestation i beskattningen är avdragsgill för utbetalaren men å andra sidan skattefri för prestationstagaren. Det är fråga om reglering mot missbruk av direktivet i syfte att förhindra oskäligen skattefördelar som föranleds av tillämpningen av direktivet för grupper med moder- och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater jämfört med grupper med moder- och dotterbolag hemmahörande i samma medlemsstat.

Direktiv (EU) 2015/121

Bestämmelsen om missbruk i artikel 1.2 i direktivet om moder- och dotterbolag 2011/96/EU blev genom ändringen helt och hållet ersatt med en ny bestämmelse, vilken det bestämdes om i artikel 1 i direktiv (EU) 2015/121. Den nya allmänna anti-missbruksbestämmelsen gäller förvägran av förmåner som avses i direktivet i situationer som inte är genuina och där oskäligt eftersträvs att utnyttja förmånerna i direktivet. Huruvida tillämpningsförutsättningarna uppfylls granskas från fall till fall utifrån omständigheterna och fakta. Enligt bestämmelsen ska förmånerna enligt direktivet inte beviljas till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med direktivet och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än en etapp eller del. Enligt bestämmelsen ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som inte genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.

Bestämmelsen lämpar sig som sådan också på enskilda delar av arrangemang, om det är fråga om åtgärderna som helhet och en del av åtgärderna anses genuina men en del inte. Bestämmelse är en minimibestämmelse som inte hindrar tillämpningen av de gällande nationella bestämmelserna om kringgående av skatt eller t.ex. de bestämmelser i skatteavtal som begränsar missbruk.

Det ansågs nödvändigt att revidera den allmänna anti-missbruksbestämmelsen eftersom medlemsstaternas allmänna och särskilda bestämmelser mot missbruk och bestämmelser om kringgående av skatt är olika och på olika nivå med beaktande av särdragen i det nationella skattesystemet. Alla medlemsstater har inte nationella bestämmelser eller avtalsbestämmelser avsedda att förhindra missbruk. Avsikten var också att säkerställa att direktivet tillämpas mera enhetligt i de olika medlemsstaterna.

Ändringarnas förhållande till bestämmelser i skatteavtal

Genom skatteavtal mellan staterna t.ex. fördelas i internationella situationer beskattningsrätten om inkomst mellan källstaten och inkomsttagarens hemviststat. Bestämmelser i skatteavtal kan i Finland begränsa inkomstbeskattning som grundar sig på nationell reglering. I de flesta av Finlands skatteavtal är dividender befriade från skatt i Finland om dividendtagaren äger en viss andel, vanligen minst tio procent, av det bolag som delar ut dividend.

I och med den nationella implementeringen av ändringarna i direktivet om moder- och dotterbolag är bestämmelser mot missbruk av dividendskattefördelar en del av den nationella regleringen, vilken skatteavtalen i regel kan begränsa. Då bestämmelserna i ett skatteavtal tillämpas beaktas emellertid också avsikten med skatteavtalet, vilken enligt en kommentar till OECD:s modellavtal är utom att undanröja internationell dubbelbeskattning även att förhindra kringgående av skatt.

I en kommentar till artikel 1 i modellskatteavtalet ("Improper use of the Convention", kommentar från 2014, punkterna 7—12) behandlas situationer med missbruk av skatteavtal. I kommentaren granskas också förhållandet mellan nationella bestämmelser som ska förhindra kringgående av skatt och skatteavtal. Enligt kommentaren står en tillämpning av de nationella bestämmelserna mot missbruk inte i strid med bestämmelserna i skatteavtal, då det är fråga om sådana bestämmelser i den nationella skattelagstiftningen som gäller nationell beskattningsrätt. En sådan här reglering omfattas inte av skatteavtalen, och skatteavtalen har därför ingen inverkan på tillämpningen av sådana här bestämmelser. Dessutom bör skatteavtalsförmåner enligt kommentaren inte beviljas i situationer med missbruk av skatteavtalsförmåner. Så här kan ageras om den huvudsakliga avsikten med ett arrangemang är att uppnå en skattemässig förmån, vars tillämpning i denna situation står i strid med syftet och målet med bestämmelsen i fråga.

Syftet med de bestämmelser som föreslås i propositionen är att förhindra missbruk av dividendskattefördelar. De föreslagna bestämmelserna kan tillämpas oberoende av skatteavtalsbestämmelserna såsom också den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande.

1.5 Bedömning av nuläget

I den nationella skattelagstiftningen i Finland ingår för närvarande inga särskilda bestämmelser om ingripande i skattemässiga hybridarrangemang. Sådana situationer där det kan vara fråga om ofördelaktig skatteplanering som hänför sig till sådana här arrangemang har uttryckligen inte begränsats utanför tillämpningsområdet för de nationella skattebestämmelserna. Det finns ingen offentliggjord rättspraxis som gäller situationer där dividend har ansetts skattepliktig för mottagaren på grund av avdrag som gjorts i utbetalarens beskattning.

Om det inte finns särskild reglering som hänför sig till beskattningen av prestationer som baserar sig på skattemässiga hybridarrangemang, bedöms dem med stöd av de allmänna bestämmelserna om skatteplikt för inkomster och avdragsgilla utgifter. Från fall till fall kan situationerna också bedömas t.ex. med stöd av den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande.

De dividendinkomster som samfund får är i Finland för närvarande skattefria i stor utsträckning. Skattefriheten har nationellt reglerats mer vittgående än vad som krävs i direktivet om moder- och dotterbolag. Enligt huvudregeln är dividender mellan samfund skattefria oberoende av ägarandelen. Skattefriheten har inte heller begränsats t.ex. på grund av ägartiden. Dividender som erhållits från utländska samfund med hemvist i EU-stater eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet behandlas på samma sätt i beskattningen som dividender från hemlandet. I Finlands nationella reglering gäller skattefriheten för dividendinkomster dividender som erhållits från samfund, vilket också omfattar dividender från bolag.

Den allmänna bestämmelse om kringgående av skatt som ingår i Finlands nationella reglering är omfattande till sitt tillämpningsområde. Utöver den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt finns det i 52 h § i näringskattelagen en särskild bestämmelse om situationer med missbruk av sådana skattefördelar som är tillåtna inom företagsarrangemang.

2 Målsättning och de viktigaste förslagen

2.1 Målsättning

Syftet med propositionen är det att i Finlands skattelagstiftning ska tas in de ändringar i direktivet om moder- och dotterbolag genom vilka förhindras missbruk av dividendskattefördelar. Syftet med propositionen är att utifrån ändringarna i direktivet begränsa skattefriheten för dividender som samfund fått i situationer där dividenden är avdragsgill i beskattningen för utbetalaren. Ytterligare är syftet med propositionen att föreskriva en allmän bestämmelse mot missbruk som hänför sig till regleringen av samfunds dividendskatt.

2.2 Föreslagna ändringar

Finlands nationella dividendskattereglering grundar sig delvis på dividendskatteregleringen i direktivet om moder- och dotterbolag. I Finlands nationella reglering har genomförts en skattefrihet för dividender mellan moder- och dotterbolag som baserar sig på direktivet. I och med ändringen av direktivet har tillämpningsområdet för skattefriheten inskränkts, vilket bör beaktas också i den nationella dividendskatteregleringen.

I direktivet har en ny allmän anti-missbruksbestämmelse tagits in. Syftet med bestämmelsen är att vid missbruk av bestämmelserna förhindra beviljande av sådana skattefördelar som grundar sig på direktivet. För att förtydliga den nationella lagstiftningen föreslås det att det i Finlands lagstiftning tas in en bestämmelse som stämmer överens med ändringen i direktivet och hindrar missbruk av skattefördelar för samfunds dividender.

Begränsning av skattefrihet för dividender som erhålls av samfund

I propositionen föreslås det att skattefriheten för dividender som erhålls av samfund ska begränsas. Till 6 a § fogas ett nytt 9 mom., där det i 1 punkten föreskrivs om ett undantag från den skattefrihet för dividendinkomst som anges i paragrafen. Bestämmelsen tillämpas till den del de tillämpningsförutsättningar som anges i momentet uppfylls. Till övriga delar tillämpas bestämmelserna i 1—8 mom. på dividender. Begränsningen genomförs i enlighet med den ändrade artikeln 4.1 a i direktivet om moder- och dotterbolag. I propositionen föreslås inga andra ändringar i den gällande nationella skatteregleringen i fråga om dividender, förutom den allmänna anti-missbruksbestämmelse som beskrivs nedan.

Enligt den föreslagna ändringen är dividend som ett samfund erhållit skattepliktig till den del prestationen är avdragsgill i beskattningen för utbetalaren. Begränsningen tillämpas oberoende av om utbetalaren verkligen har dragit av prestationen i sin beskattning. Då tillämpas begränsningen även om behandlingen av prestationen sker oliktidigt å ena sidan i utbetalarens och å andra sidan i mottagarens beskattning. För tillämpning av begränsningen finns det ingen betydelse heller t.ex. då avdrag inte ännu har realiserats på grund av bestämmelser för förlustjämnningen som tillämpas i utbetalarens beskattning.

Begränsningen gäller helt och hållet skattefria dividender, om vilka det föreskrivs i 6 a § 1, 2 och 4 mom. i näringsskattelagen. Begränsningen gäller också delvis skattefria dividender, om vilka det föreskrivs i 6 a § 3 mom. 1 punkten och 7 mom. i näringsskattelagen. Dessutom gäller begränsningen sådana dividender enligt 33 d § 3 mom. i inkomstskattelagen som ett aktiebolag, ett andelslag, en sparbank och ett ömsesidigt försäkringsbolag får och som ska beskattas enligt inkomstskattelagen samt dividend som ett samfund får och som ska beskattas enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk (1967/543). Begränsningen gäller också utbetalning till samfund av medel som ska betraktas som dividend från en fond som hänförs till det fria egna ka-

RP 59/2015 rd

pitalet och sådant överskott som fåtts från ett andelslag som avses i 6 d § 4 mom. i näringskattelagen.

Den föreslagna begränsningen av skattefriheten för dividendinkomst innebär att den del av dividenden på vilken begränsningen tillämpas är helt och hållet skattepliktig inkomst. Vid beskattning av dividendinkomster som erhålls av ett samfund är dividenden i regel helt och hållet skattefri eller helt och hållet skattepliktig. Den partiella skattefrihet som det bestäms om i 6 a § 3 mom. 1 punkten och 7 mom. i näringskattelagen är ett undantag från denna huvudregel.

Enligt propositionen gäller begränsningen endast den del av dividenden som är avdragsgill i beskattningen för utbetalaren. Om endast en del av prestationen är avdragsgill för betalaren, kan normala bestämmelser om dividendskatt tillämpas på den icke-avdragsgilla delen i dividendtagarens beskattning.

Bestämmelsens tillämpningsområde motsvarar tillämpningsområdet för den nationella dividendskatteregleringen. I Finlands nationella reglering av dividendskatt har i regel inte ställts några förutsättningar gällande ägarandel eller rösträtt som förutsättning för skattefriheten. Några sådana här begränsningar föreslås inte heller som förutsättning för tillämpningen av den föreslagna begränsningen. Stiftande av bestämmelser om tillämpningsförutsättningar som gäller ägarandel eller rösträtt i samband med begränsningen försvagar begränsningens effektivitet.

Bestämmelsen om begränsning av skattefriheten är i egenskap av en bestämmelse om missbruk av skattefriheten ett undantag från huvudregeln om beskattning av dividend som erhålls av samfund. Bestämmelsen ska tillämpas utifrån en bedömning från fall till fall av fakta och omständigheter då tillämpningsförutsättningar av bestämmelsen uppfylls. Syftet med skattefrihet för dividender mellan samfund är att förhindra kedjebeskattnig. Med detta avses att ett bolag som erhåller dividend inte beskattas för samma vinst som det bolag som delar ut dividend redan har beskattats för. Om det bolag som delar ut dividenden kan dra av den prestationen i sin beskattning, är det inte till denna del fråga om vinst som bolaget beskattats för och kedjebeskattnig uppstår inte.

En typisk situation där bestämmelsen tillämpas är när en prestation som baserar sig på ett skattemässigt hybridfinansieringsarrangemang behandlas såsom skattepliktig inkomst i mottagarens beskattning i stället för skattefri dividend. Utbetalarens och mottagarens hemvist är då vanligen i olika stater. Prestationen behandlas på olika sätt i dessa stater beskattning; i mottagarens stat som dividend och i utbetalarens stat som avdragsgill utgift, t.ex. som ränta.

Allmän anti-missbruksbestämmelse

Det föreslås att enligt 2 punkten i det nya 9 mom. som fogas till 6 a § ska de skattefördelar som enligt paragrafen tillämpas på dividendinkomst som erhålls av samfund inte beviljas i förhållanden där syftet är att missbruka de dividendskattefördelar som avses i paragrafen. Bestämmelsen ska tillämpas till den del de tillämpningsförutsättningar som anges i 9 och 10 mom. uppfylls. Till övriga delar tillämpas bestämmelserna i 1—8 mom. på dividender.

Bestämmelsen genomförs i enlighet med den ändrade artikel 1 i direktivet om moder- och dotterbolag. Det är fråga om en allmän anti-missbruksbestämmelse, dvs. en bestämmelse om kringgående av skatt, som gäller beskattning av dividender som erhålls av samfund. Den allmänna bestämmelsen för förhindrande av missbruk är ett undantag från huvudregeln om beskattning av dividend som erhålls av samfund.

Dividender som ett samfund får är skattepliktiga till den del prestationen hänför sig till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel enligt denna paragraf som motverkar målet eller syftet med paragrafen och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Det är inte motiverat att behandla en dividendinkomst såsom skattefri när det är fråga om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang där strävas efter att missbruka skattefördelen.

Den föreslagna bestämmelsen innebär att den dividendinkomst som bestämmelsen tillämpas på helt och hållet är skattepliktig inkomst. Om bestämmelsen endast kan tillämpas på en del av prestationen, kan normala bestämmelser om dividendskatt tillämpas på den övriga delen.

Till paragrafen tilläggs ett nytt 10 mom. enligt vilket med uttrycket arrangemang som inte är genuina i 9 mom. 2 punkten avses ett arrangemang i enlighet med direktivet som inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Bestämmelsen kan tillämpas också på en etapp i eller en del av ett arrangemang, om det anses att dessa som sådana inte är genuina. I så fall är det också möjligt att bestämmelsen inte tillämpas på arrangemanget som helhet, om arrangemanget i övrigt anses genuint. I enlighet med direktivet kan bestämmelsen tillämpas t.ex. i de fall där de berörda enheterna som sådana är genuina, men där aktier varifrån vinstutdelningen härrör inte på ett genuint sätt tillskrivs dividendmottagaren i fråga som är etablerad i en medlemsstat. I en sådan situation har äganderätten till aktierna kanske överförs genom ett system vars egenskaper inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Bakgrunden till bestämmelsen är behovet av att förhindra missbruk av skattefördelen av dividendinkomst i synnerhet i internationella situationen.

Enligt det föreslagna 10 mom. hindrar bestämmelsen i 9 mom. 2 punkten inte tillämpningen av andra bestämmelser eller avtalsgrundade bestämmelser som är nödvändiga för att förebygga skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk. Bestämmelsen utgör inget hinder för att i beskattningen av dividender mellan samfund tillämpas t.ex. den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande eller t.ex. bestämmelser i skatteavtal som syftar till att förhindra skatteflykt och missbruk av avtalsbestämmelserna.

3 Propositionens konsekvenser

3.1 Ekonomiska konsekvenser

Propositionens ekonomiska konsekvenser för Finland kan inte uppskattas i euro, eftersom regleringen tillämpas från fall till fall och antalet enskilda fall kan inte uppskattas. I och med den föreslagna regleringen kan dock de vinstutdelningar som betalas i utlandet i någon mån öka inflödet av skatteintäkter till Finland jämfört med nuläget. Skatteintäkterna påverkas också av om källstaten ändrar sin nationella reglering så att prestationen inte är avdragsgill.

3.2 Konsekvenser för de skattskyldiga

De föreslagna bestämmelserna gäller endast samfund. Bestämmelserna inskränker skattefriheten för dividender mellan samfund, om prestationen behandlas på annat sätt i utbetalarens beskattning än i mottagarens beskattning. Nationellt är begreppet dividend överensstämmande i beskattningen för utbetalaren och mottagaren. Därför ska tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna i praktiken granskas i fråga om dividender som erhålls från utlandet. Den internationella dubbelbeskattningen beräknas dock inte öka till följd av bestämmelserna.

Det dividendtagande samfundet ska för sin beskattning utreda huruvida den som betalat ut prestationen har kunnat dra av prestationen i sin beskattning. Dividendtagaren ska utreda t.ex.

hurudan placering eller hurudant avtal eller arrangemang den utbetalda dividenden baserar sig på och hur en sådan här prestation behandlas i utbetalarens beskattning.

Det samfund som erhåller dividend orsakas sannolikt i någon mån administrativt arbete av dessa utredningsbehov. Utredningsbehovets omfattning varierar emellertid betydligt beroende av situationen. De föreslagna bestämmelserna tillämpas på sådana prestationer som i Finlands skattesystem behandlas som dividendinkomster. Det är då vanligen fråga om prestationer som betalats på basis av olika placerings- eller ägararrangemang. Därför kan antas att dividendtagaren vanligen har en uppfattning om prestationens natur och om vilken slags åtgärd som prestationen grundar sig på. Vid tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna är det också ofta fråga om koncernens interna finansieringsarrangemang. Det kan antas att i många fall de uppgifter som behövs för att utredningsplikten fullgörs kan sannolikt inhämtas utan oskälig olägenhet eller redan innehas av den skattskyldiga.

3.3 Konsekvenser för myndigheterna

De föreslagna ändringarna påverkar Skatteförvaltningens verksamhet och ökar Skatteförvaltningens utgifter speciellt då ändringarna genomförs. Ändringarna ökar utgifter i samband med verkställandet av beskattning, kundhandledning och internationella samarbetet. Ändringarna medför också utgifter i samband med förändringar i Skatteförvaltningens datasystem.

4 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Yttrande om propositionen har inkommit från Skatteförvaltningen, Finlands näringsliv rf, Finansbranschens Centralförbund, Centralhandelskammaren, Suomen Tilintarkastajat ry, Suomen veroasiantuntijat SVA ry, Företagarna i Finland rf, professor emeritus Raimo Immonen, professor Reijo Knuutinen, professor Matti Myrsky, professor Seppo Penttilä och professor Seppo Villa.

I propositionen har tagits hänsyn till de synpunkter som framförts i yttrandena. Motivering har ändrats för att precisera innehållet av lagförslaget. Formulering i paragrafen har också förtydligats.

5 Ikraftträdande

Lagen föreslås träda i kraft vid ingången av 2016. Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2016.

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

Lag

om ändring av 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), sådan
paragrafen lyder i lagarna 1238/2013 och 1400/2014, nya 9 och 10 mom. som följer:

6 a §

Med avvikelse från det som ovan i denna paragraf föreskrivs om dividender som ett samfund får är dividend skattepliktig inkomst till den del som

- 1) dividenden är avdragsgill i beskattningen för det samfund som delar ut den, eller
- 2) det är fråga om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med denna paragraf och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter.

Ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som avses i 9 mom. 2 punkten är inte genuina i den utsträckning när de inte grundar sig på giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. Det som föreskrivs i nämnda lagrum hindrar inte tillämpningen av sådana bestämmelser eller avtalsbestämmelser vars syfte är att förhindra skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2016.

Helsingfors den 1 oktober 2015

Statsminister

Juha Sipilä

Finansminister Alexander Stubb