

FINANSUTSKOTTETS BETÄNKANDE 8/2009 rd

Regeringens proposition om beskattning av dividender som baserar sig på en arbetsinsats

INLEDNING

Remiss

Riksdagen remitterade den 14 april 2009 en proposition om beskattning av dividender som baserar sig på en arbetsinsats (RP 47/2009 rd) till finansutskottet för beredning.

Beredning i delegation

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

Sakkunniga

Skattedelegationen har hört

- regeringsråd Panu Pykönen, finansministeriet
- lagstiftningsråd Jyrki Jauhiainen, justitieministeriet
- direktör Heli Backman, social- och hälsovårdsministeriet
- överinspektör Matti Merisalo, Skattestyrelsen
- utredningschef Eugen Koev, Akava r.f.

- skatteexpert Virpi Pasanen, Finlands Näringsliv
- professor Heikki Niskakangas, Helsingfors handelshögskola
- vice verkställande direktör Pauli K Mattila, Centralhandelskammaren
- intressebevakningsdirektör Markku Kojo, Finlands Läkarförbund
- ekonomisk expert Helena Pentti, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf
- direktör Anna Lundén, Företagarna i Finland
- styrelseordförande Outi Ukkola, Suomen Veroasiantuntijat ry
- ekonomisk expert Seppo Nevalainen, Tjänstemannacentralorganisationen FTFC rf
- chef för juridiska ärenden Vesa Korpela, Skattebetalarnas Centralförbund r.f.

Dessutom har skriftligt utlåtande lämnats av finansministeriet.

PROPOSITIONEN

I propositionen föreslår regeringen att inkomstskattelagen, lagen om förskottsuppbörd och lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras.

Dividender från bolag som inte är offentligt noterade ska räknas som lön eller ersättning för arbete som beskattas som förvärvsinkomst till hela beloppet, om grunden för dividendutdel-

ningen enligt en bestämmelse i bolagsordningen, ett beslut av bolagsstämman, ett delägaravtal eller något annat avtal är en arbetsinsats som dividendtagaren eller någon inom denna persons intressesfär har ingått.

Lagarna avses träda i kraft så snart som möjligt. De ska tillämpas på dividender som kan tas ut den 1 januari 2010 eller därefter.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Motivering

Utskottet tillstyrker lagförslagen utan ändringar.

Propositionen har specialbestämmelser för beskattningen av *utdelning som baserar sig på en arbetsinsats* och kommer från andra än offentligt noterade bolag. Frågan har blivit aktuell inte minst på grund av högsta förvaltningsdomstolens avgörande om läkarbolag (HFD 2008:6).

I fortsättningen ska utdelning baserad på en arbetsinsats beskattas utifrån vad den är, antingen lön eller ersättning för arbete, om utdelningen enligt en bestämmelse i bolagsordningen, ett beslut av bolagsstämman, ett delägaravtal eller något annat avtal är en arbetsinsats som den som får utdelning eller någon inom dennes intressesfär har ingått. Ändringen ska tillämpas på utdelning som får tas ut den 1 januari 2010 eller senare.

I konsekvensens namn ska hela utdelningen betraktas som förvärvsinkomst, alltså inte som annan utdelning delvis som skattefri inkomst. Skatten ska gälla den person som har utfört arbetsinsatsen och bestämmelsen kräver inte att den skattskyldige eller någon inom dennes intressesfär är delägare i bolaget.

Ändringen är konsekvent också i det hänseendet att utdelning baserad på arbetsinsats under alla omständigheter kommer att beskattas enligt den nya bestämmelsen i inkomstskattelagen. Detta gäller, som det sägs i propositionen, också när aktierna ingår i företagsverksamhetens tillgångar. Det handlar således här om inkomster från personens personliga inkomstkälla. Också på den punkten vill regeringen gynna likabehandling av alla skattskyldiga.

Enligt uppgifter från finansministeriet eftersträvas ett slutresultat som är i så hög grad som möjligt detsamma som om den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande hade tillämpats. Förslaget ger alltså samma resultat som om högsta förvaltningsdomstolen hade tillämpat den generella bestämmelsen om kringgående av skatt.

Bedömning av propositionen

Regeringen är mycket öppen med de skäl som ligger bakom den föreslagna särlösningen. Det viktigaste skälet är spänningen på grund av skillnaderna i skattesatserna för förvärvsinkomster och kapitalinkomster och det anknytande incitamentet att omvandla förvärvsinkomster till inkomster från utdelning som vanligen beskattas lindrigare. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer den skatterisk som vanligen förknippas med systemet och uppmuntrar till skatteplanering, om ingenting görs.

Utskottet håller med regeringen och anser regeringen vara nödvändig, även om den bara gäller ett begränsat problem och inte ingriper i den strukturella spänningen i beskattningen. Hösten 2008 tillsattes emellertid en rad arbetsgrupper för skattefrågor och de kommer att föreslå strukturella ändringar som står på tur senare. Den aktuella ändringen kommer att utvärderas när de nya förslagen blir aktuella. I detta läge finns det heller ingen anledning att spekulera i om särlösningar kommer att behövas i framtiden eller inte.

Propositionen är följaktligen nödvändig för att motverka skatteplanering och framtida bortfall av skatteinkomster på grund av skatteplanering. Regeringen räknar med att bortfallet av inkomstskatt kan stiga till tiotals miljoner euro om ingenting görs.

Utdelning baserad på arbetsinsats förekommer företrädesvis på advokatkontor, konsultbyråer och andra expertorganisationer. Genom planering av skatt på utdelning har många fått och får fortfarande skattevinster och vinsten ökar i takt med hur förmöget bolaget är eller hur stora inkomster personen har.

Den nuvarande situationen kan alltså inte anses vara tillfredsställande med avseende på den allmänna acceptansen för skattesystemet och en rättvis beskattning. Vid utfrågningen av de sakkunniga framhölls det också att det faktum att förvärvsinkomster omvandlas till mildare beskattade inkomster från aktieutdelning kan ha haft negativa effekter på den allmänna viljan att

betala skatt. Propositionen är således också nödvändig av principiella skäl.

Förhållande till den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt. Den föreslagna bestämmelsen är materiell trots att den har vissa drag av bestämmelsen om kringgående av skatt. Den avviker från 28 § om kringgående av skatt i lagen om beskattningsförfarande bland annat genom att den kan tillämpas utan att det är fråga om ett arrangerat system eller avsikt att komma undan skatt. Tanken är inte heller att begränsa tillämpningen av den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt vid aktieutdelning.

Själva bestämmelsen är tydligt formulerat, liksom dess syfte. Också i det hänseendet är den alltså motiverad.

Utskottet anser det dock vara ett problem att lagstiftningen måste kompletteras med särbestämmelser i stället för att man i förekommande fall kunde tillämpa den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt. Det leder till en kompakt lagstiftning och ger samtidigt upphov till oklarhet kring tillämpningsområdet för den allmänna bestämmelsen. Dessutom är resultatet ofta att skatteplaneringen blir ännu mer komplicerad. Utvecklingen går av allt att döma inte att undvika när den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt har förlorat sin betydelse i rättspraxis.

Men förslaget är positivt också i det hänseendet att det öppet pekar på förhållandet till den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt. Dessutom understryks den principiellt viktiga aspekten att inkomster vid beskattning kan behandlas utifrån sin riktiga karaktär oberoende av vilken civil- eller associationsrättslig form de har.

Aktieutdelning som är förvärvsinkomst. I propositionen sägs det flera gånger att de nya bestämmelserna bara ska tillämpas på aktieutdelning som grundar sig på arbetsinsats. Detta gäller också när utdelningen grundar sig dels på arbetsinsats, dels på något annat kriterium, till exempel ägarandelar. Vid en så här tydlig uppdelning ska den nya bestämmelsen bara tillämpas på ut-

delning som grundar sig på arbetsinsats. I övrigt beskattas utdelning på samma sätt som hittills.

Vid utfrågningen av de sakkunniga förekom det oklarhet om utdelning baserad på arbetsinsats kan kontaminera annan utdelning och i så fall när.

I dessa sammanhang är alltså utdelningskriterierna avgörande. För att det ska vara klart har uttryck som "till den del" och andra uttryck som hänvisar till utdelning baserad på arbetsinsats undvikits.

Hela utdelningen, alltså dividenden, kommer enligt de nya bestämmelserna att beskattas som förvärvsinkomst om det inte klart och tydligt finns två olika utdelningskriterier och utdelning ges ut till exempel på grundval av delägarrens fakturering. Det ska inte spela någon roll hur ägandet fördelar sig mellan ägarna. I sådana situationer ska aktieutdelning alltså inte kunna betraktas som utdelning till en del som motsvarar ägandet och bara anses vara baserad på arbetsinsats för resten.

Exempel: Delägarna A och B äger en aktiestock till hälften var. Resultatet består till 75 % av fakturering från A och till 25 % av fakturering från B. Om utdelningen då går till 75 % till A och till 25 % till B är utdelningen baserad på arbetsinsats och betraktas som förvärvsinkomst för båda två.

I sådana fall är det alltså utan effekt att påstå att förvärvsinkomst uppkommer bara "till den del" som man avviker från ägandet, det vill säga bara för utdelningen till A och bara till den del som A får större utdelning än B.

Bolagets avdragsrätt. Utdelning baserad på arbetsinsats kommer i skattehänseende att behandlas på samma sätt som övriga löner och ersättningar för arbete från bolaget. Utbetalaren har då rätt att göra avdrag för utdelningen i beskattningen.

Avdragsrätten föreslås ingå i 8 § 1 mom. 4 b punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Utdelning baserad på ar-

betsinsats kan emellertid också finnas i bolag som beskattas enligt inkomstskattelagen eller inkomstskattelagen för gårdsbruk. För tydlighetens skull påpekar utskottet att ändringen av avdragsrätten för utgifter enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet är ett generellt ställningstagande till beskattningen av utdelning baserad på arbetsinsats i bolaget. Avdragsrätten gäller således också bolag som beskattas enligt inkomstskattelagen och inkomstskattelagen för gårdsbruk.

Lagstadgade socialförsäkringsavgifter. Utdelning baserad på arbetsinsats betraktas som lön eller ersättning till den som utför arbetet enligt vad som lagen om förskottsuppbörd närmare bestämmer. I propositionen sägs det att betalaren i dessa fall har normala skyldigheter, till exempel att verkställa förskottsinnehållning och skyldighet att betala arbetsgivares socialskyddsavgift på lönen.

Propositionen går inte in på hur ändringen påverkar socialförsäkringsförmåner. Under behandlingen i utskottet kom det därför fram olika

synpunkter på om dividend baserad på arbetsinsats är pensionsbildande eller inte.

Frågan kunde inte lösas i detta sammanhang. I själva verket anser social- och hälsovårdsutskottet de eventuella konsekvenserna vara en så stor fråga att en utredning och förslag bör förbehållas ministeriets normala lagstiftningsprocess.

Utskottet låter frågan bero tills social- och hälsovårdsministeriet har gjort sina utredningar. Enligt ministeriet kommer behovet av ny lagstiftning att bedömas beroende på bland annat i vilken omfattning de nya bestämmelserna motverkar icke önskvärda effekter. Samtidigt är det viktigt att vara uppmärksam på om de besparade socialförsäkringsavgifterna är den typen av negativt incitament som bör åtgärdas med lagstiftning, påpekar utskottet.

Förslag till beslut

Med stöd av det ovan anförda föreslår finansutskottet

att lagförslagen godkänns utan ändringar.

Helsingfors den 2 juni 2009

I den avgörande behandlingen deltog

ordf. Hannes Manninen /cent
vordf. Kari Rajamäki /sd
medl. Pertti Hemmilä /saml (delvis)
Bjarne Kallis /kd
Esko Kiviranta /cent
Jari Koskinen /saml
Mikko Kuoppa /vänst
Reijo Laitinen /sd
Kirsi Ojansuu /gröna
Heikki A. Ollila /saml
Petri Salo /saml (delvis)
Minna Sirnö /vänst (delvis)

Pia Viitanen /sd
ers. Esko Ahonen /cent
Timo Kalli /cent (delvis)
Matti Kauppila /vänst (delvis)
Inkeri Kerola /cent
Lauri Kähkönen /sd (delvis)
Reijo Paajanen /saml
Heli Paasio /sd
Eero Reijonen /cent
Kimmo Sasi /saml
Tuula Väättäin /sd (delvis).

Sekreterare i delegationen var

utskottsråd Maarit Pekkanen.