

**Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet samt av vissa andra skattelagar**

**PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL**

I propositionen föreslås ändringar i inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, inkomstskattelagen för gårdsbruk, lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst, lagen om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under åren 2013—2015 och lagen om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skatteåren 2013—2015.

Samfundsskattesatsen ska sänkas från nuvarande 24,5 procent till 20 procent. Det föreslås att progressiviteten inom beskattningen av kapitalinkomst ska skärpas så att skatten på kapitalinkomst som överskrider 40 000 euro är 32 procent.

I propositionen föreslås ändringar i bestämmelser om beskattningen av dividendinkomster i inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, inkomstskattelagen för gårdsbruk och lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst. Dessutom föreslås det att den utdelning från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet som avses i aktiebolagslagen ska behandlas som dividend i beskattningen. Sådan utdelning av medel som sker i andra än offentligt noterade bolag ska enligt förslaget likväl under vissa förutsättningar kunna behandlas som överlåtelse.

Det föreslås att inkomstskattelagen ändras så att 85 procent av den dividend som offentligt noterade bolag delar ut ska utgöra skattepliktig kapitalinkomst. Av den dividend som delas ut av bolag som inte är offentligt noterade ska 25 procent utgöra skattepliktig kapitalinkomst till den del dividendens storlek motsvarar en årlig avkastning på åtta procent av det matematiska värdet på aktien, dock högst 150 000 euro. Av den del av dividenden som överskrider 150 000 euro ska 85 procent utgöra skattepliktig kapitalinkomst. Av den dividend som överskrider en årlig avkastning på åtta procent ska 75 procent utgöra skattepliktig förvärvsinkomst.

Dividend från ett utländskt samfund utgör skattepliktig inkomst under vissa förutsättningar så som dividend från inhemska samfund om det utdelande samfundet har sin skatterättsliga hemvist i en stat som är medlem i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller ett samfund med hemvist i en stat med vilken Finland har slutit ett avtal för att undanröja dubbelbeskattning. Enligt förslaget ska den beskattningsbara delen av förtäckt dividend höjas till 75 procent.

Det föreslås också att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras så att dividender som ett samfund tar emot är skattefri inkomst, om det utdelande samfundet är finskt eller ett sådant bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet eller ett samfund som har sitt skatterättsliga hemvist i en stat som är medlem i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som är skyldigt att betala minst tio procent av sin inkomst i skatt. Däremot ska dividenden i sin helhet vara skattepliktig inkomst om det utdelande samfundet är ett offentligt noterat bolag och mottagaren är ett bolag som inte är offentligt noterat och som när dividenden delas ut äger under tio procent av aktiekapitalet i det utdelande bolaget. Dividend som ett samfund får från en stat som inte är medlem i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska enligt förslaget vara skattepliktig inkomst. Enligt förslaget ska lagen dessutom ändras så att den skattepliktiga delen av de dividender som en fysisk person tar emot på aktier som hänförs till näringsverksamhet utgör 85 procent av det betalade beloppet när dividenden delas ut av ett bolag som är offentligt noterat och 75 procent när den delas ut av ett bolag som inte är offentligt noterat.

Dessutom föreslås det att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ändras så att utgifter för representation inte

längre är delvis avdragsgilla när näringsverksamhetens resultat beräknas. Det överskott som andelslag får dra av ska enligt förslaget begränsas både i fråga om vilka andelslag som har rätt att göra avdraget och i fråga om hur stort det avdragsgilla beloppet är. De bestämmelser som begränsar samfunds, öppna bolags och kommanditbolags rätt att dra av ränteutgifter ska enligt förslaget skärpas så att det största räntebelopp som är avdragsgillt sänks från 30 procent till 25 procent och förluster och förändringar i värdet på finansieringstillgångarna inte längre hör till de poster som läggs till beräkningsgrunden för denna andel.

Enligt förslaget ska inkomstskattelagen för gårdsbruk ändras så att den skattepliktiga delen av de dividender som hör till jordbrukets förvärvskälla utgör 85 procent av det betalade beloppet när dividenden delas ut av ett bolag som är offentligt noterat och 75 procent när den delas ut av ett bolag som inte är offentligt noterat.

I lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst föreslås ändringar som innebär att skattesatsen för källskatten på dividend, ränta och royalty som betalas till ett begränsat skattskyldigt samfund sänks till 20 procent. Den skattesats för samfundsskatten som tillämpas på begränsat skattskyldigas inkomster när de beskattas enligt lagen om beskattningsförfarande ska enligt förslaget sänkas till 20 procent. Skattesatsen för källskatten på dividender som betalas begränsat skattskyldiga samfund bland annat på aktier som hör till samfundets investeringstillgångar ändras enligt förslaget till 15 procent. Det föreslås att gränsen för progressiviteten för inkomstskatt på kapitalinkomst av begränsat

skattskyldig sänks till 40 000 euro. Dessutom föreslås det att bestämmelserna om dividender i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst ska tillämpas även på sådan utdelning av medel från en fond under det fria egna kapitalet som avses i 13 kap. 1 § 1 punkten i aktiebolagslagen och som ska beskattas som dividend.

Giltighetstiden för lagen om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skatteåren 2013—2015 ska enligt förslaget förkortas så att lagen inte längre är i kraft under skatteåret 2015.

Giltighetstiden för lagen om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet ska enligt förslaget likaledes förkortas så att lagen inte längre är i kraft under skatteåret 2015.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2014 och avses bli behandlad i samband med den.

Lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2014. Ändringarna i samfundsskattesatsen och den skärpta progressiviteten i beskattningen av kapitalinkomster, ändringarna i beskattningen av dividendinkomster, ändringarna som gäller utdelningen av medel och andelslagens avdragbara överskott samt ändringarna i rätten att dra av kostnader för representation och räntor ska tillämpas första gången vid beskattningen för 2014. Bestämmelserna om utdelning av medel ska dock enligt förslaget tillämpas första gången i beskattningen för 2016 på medel som delas ut av bolag som inte är offentligt noterade, när det i utdelningen är fråga om återbetalning av kapital som har investerats före lagens ikraftträdande.

## INNEHÅLL

|                                                                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL .....                                                                          | 1  |
| INNEHÅLL .....                                                                                                      | 3  |
| ALLMÅN MOTIVERING .....                                                                                             | 6  |
| 1 NULÄGE .....                                                                                                      | 6  |
| 1.1 Lagstiftning och praxis.....                                                                                    | 6  |
| Samfundsskattesatsen och kapitalinkomstskatten .....                                                                | 6  |
| Aktiebolags vinstutdelning och utdelning av fritt eget kapital .....                                                | 6  |
| Fysiska personers dividendinkomster.....                                                                            | 7  |
| Privatpersoners eller dödsboms dividendinkomster från förvärvskällor inom<br>näringsverksamhet och jordbruk .....   | 8  |
| Näringsammanslutningars dividendinkomster.....                                                                      | 8  |
| Samfunds dividendinkomster .....                                                                                    | 9  |
| Utdelning från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet Utdelning av medel<br>enligt aktiebolagslagen ..... | 10 |
| Beskattning av begränsat skattskyldiga.....                                                                         | 14 |
| Förtäckt dividend.....                                                                                              | 14 |
| Möjligheten att dra av överskottsåterbäring som betalas av andelslag.....                                           | 14 |
| Avdrag för representation.....                                                                                      | 15 |
| Begränsning av rätten att dra av ränteutgifter .....                                                                | 15 |
| Tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under åren 2013—2015<br>.....                              | 15 |
| Höjda avskrivningar på produktiva investeringar 2013–2015 .....                                                     | 16 |
| 1.2 Den internationella utvecklingen och en del staters lagstiftning.....                                           | 16 |
| Samfundsskattesatsen och kapitalinkomstskatten .....                                                                | 16 |
| Vinstutdelning i en del stater.....                                                                                 | 17 |
| Fysiska personers dividendinkomster.....                                                                            | 17 |
| Dividender mellan bolag .....                                                                                       | 19 |
| Utdelning av fritt eget kapital i en del stater .....                                                               | 21 |
| Andelslags avdragbara överskott i en del stater .....                                                               | 21 |
| 1.3 EU-lagstiftning som inverkar på beskattningen av dividender .....                                               | 22 |
| Etableringsfriheten och kapitalets fria rörlighet .....                                                             | 22 |
| Moder- och dotterbolagsdirektivet .....                                                                             | 23 |
| 1.4 Bedömning av nuläget och de viktigaste förslagen.....                                                           | 24 |
| Samfundsskattesatsen och kapitalinkomstskatten .....                                                                | 24 |
| Aktiebolags vinstutdelning och utdelning från en fond som hänförs till det fria egna<br>kapitalet .....             | 25 |
| Fysiska personers dividendinkomster.....                                                                            | 25 |
| Privatpersoners eller dödsboms dividendinkomster från förvärvskällor inom<br>näringsverksamhet och jordbruk .....   | 26 |
| Näringsammanslutningars dividendinkomster.....                                                                      | 27 |
| Samfunds dividendinkomster .....                                                                                    | 27 |
| Utdelning från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet.....                                                | 29 |
| Förtäckt dividend.....                                                                                              | 31 |
| Beskattning av begränsat skattskyldiga.....                                                                         | 31 |
| Vinstutdelning i andelslag.....                                                                                     | 31 |

|     |                                                                                                                                      |    |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
|     | Avdragsrätt för representationsutgifter.....                                                                                         | 32 |
|     | Begränsning av avdragsrätten för ränteutgifter .....                                                                                 | 33 |
|     | Kortare tid för att tillämpa tilläggsavdrag för forsknings- och<br>utvecklingsverksamhet .....                                       | 33 |
|     | Kortare tid för att tillämpa höjda avskrivningar på produktiva investeringar .....                                                   | 33 |
| 2   | PROPOSITIONENS KONSEKVENSER .....                                                                                                    | 33 |
| 2.1 | Ekonomiska konsekvenser .....                                                                                                        | 33 |
|     | Konsekvenser för de offentliga finanserna.....                                                                                       | 33 |
|     | Sänkt samfundsskattesats .....                                                                                                       | 34 |
|     | Slopad avdragsrätt för representationsutgifter.....                                                                                  | 34 |
|     | Begränsning av avdragsrätten för ränta i beskattningen av inkomst av<br>näringsverksamhet.....                                       | 34 |
|     | Upphävd giltighetstid för tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet<br>redan i slutet av 2014.....                    | 34 |
|     | Upphävd giltighetstid för höjda avskrivningar på produktiva investeringar redan i<br>slutet a 2014.....                              | 34 |
|     | Skärpt progressivitet vid beskattning av kapitalinkomster.....                                                                       | 34 |
|     | Ändrad beskattning av utdelning.....                                                                                                 | 34 |
|     | Andra föreslagna ändringar .....                                                                                                     | 35 |
|     | Konsekvenser för skattskyldiga.....                                                                                                  | 35 |
|     | Sänkt samfundsskattesats .....                                                                                                       | 35 |
|     | Slopad avdragsrätt för representationsutgifter.....                                                                                  | 36 |
|     | Rätten att dra av ränteutgifter begränsas vid beskattningen av näringsinkomster...36                                                 |    |
|     | Skärpt progressivitet vid beskattning av kapitalinkomster.....                                                                       | 37 |
|     | Ändringar i beskattningen av vinstutdelning.....                                                                                     | 37 |
|     | Ny struktur på beskattningen av vinstutdelning .....                                                                                 | 39 |
|     | Ändrad utdelningsskatt: inverkan på utdelningsmottagare i olika inkomstgrupper i<br>fråga om andra än offentligt noterade bolag..... | 40 |
|     | Den ändrade utdelningsskattens beteendepåverkan .....                                                                                | 41 |
|     | Totalekonomiska effekter av den ändrade beskattningen av vinstutdelning .....                                                        | 42 |
|     | Den ändrade beskattningens inverkan på skatteskillnader mellan olika<br>företagsformer .....                                         | 42 |
| 2.2 | Konsekvenser för myndigheterna .....                                                                                                 | 42 |
| 3   | BEREDNINGEN AV PROPOSITIONEN .....                                                                                                   | 43 |
| 4   | SAMBAND MED ANDRA PROPOSITIONER.....                                                                                                 | 43 |
|     | DETALJMOTIVERING .....                                                                                                               | 44 |
| 1   | LAGFÖRSLAG .....                                                                                                                     | 44 |
| 1.1 | Inkomstskattelag .....                                                                                                               | 44 |
| 1.2 | Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet .....                                                                             | 46 |
| 1.3 | Inkomstskattelag för gårdsbruk.....                                                                                                  | 49 |
| 1.4 | Lag om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst.....                                                                        | 49 |
| 1.5 | Lag om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under åren 2013—<br>2015.....                                    | 49 |
| 1.6 | Lag om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skatteåren 2013—2015.....                                                     | 50 |
| 2   | IKRAFTTRÄDANDE .....                                                                                                                 | 50 |
|     | LAGFÖRSLAG .....                                                                                                                     | 51 |
|     | Lag om ändring av inkomstskattelagen.....                                                                                            | 51 |
|     | Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet .....                                                         | 54 |

|                                                                                                                        |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Lag om ändring av 5 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk .....                                                         | 57 |
| Lag om ändring av lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst...                                        | 58 |
| Lag om ändring av lagen om ett tilläggsavdrag för forsknings- och<br>utvecklingsverksamhet under åren 2013—2015 .....  | 60 |
| Lag om ändring av lagen om höjda avskrivningar på produktiva investeringar<br>skatteåren 2013—2015 .....               | 61 |
| BILAGOR.....                                                                                                           | 63 |
| PARALLELLTEXTER .....                                                                                                  | 63 |
| Lag om ändring av inkomstskattelagen .....                                                                             | 63 |
| Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet .....                                           | 66 |
| Lag om ändring av 5 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk .....                                                         | 70 |
| Lag om ändring av lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst...                                        | 71 |
| Lag om ändring av lagen om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklings-<br>verksamhet under åren 2013—2015..... | 73 |
| Lag om ändring av lagen om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skat-<br>teåren 2013—2015 .....             | 74 |

## ALLMÄN MOTIVERING

Enligt programmet för statsminister Jyrki Katainens regering ska de finländska företagens konkurrenskraft och investeringsvilja samt sysselsättningen främjas genom att samfundsskatten sänks och tyngdpunkten inom företagsbeskattningen förskjuts på ett måttfullt sätt från beskattningen av de inkomster som bolagen har till sitt förfogande till beskattningen av de medel som bolagen delar ut. I enlighet med dessa riktlinjer beslutade regeringen den 21 mars 2013 att sänka samfundsskattesatsen från 24,5 procent till 20 procent och att revidera systemet för beskattning av dividender. Dessutom beslutade regeringen att avskaffa rätten till avdrag för representationsutgifter och att skärpa begränsningarna i rätten att dra av ränteutgifter för samfund, öppna bolag och kommanditbolag. Syftet med dessa åtgärder är att utvidga skattebasen för samfundsskatten.

### 1 Nuläge

#### 1.1 Lagstiftning och praxis

Samfundsskattesatsen och kapitalinkomstskatten

På den beskattningsbara inkomsten för samfund tillämpas enligt 124 § i inkomstskattelagen (1535/1992) en relativ skattesats om 24,5 procent. Med samfund avses bl.a. aktiebolag, andelslag, sparbanks, ömsesidiga försäkringsbolag samt ideella och ekonomiska föreningar.

På kapitalinkomster betalas enligt 124 § 2 mom. i inkomstskattelagen en inkomstskatt på 30 procent. På den del av den skattskyldiges beskattningsbara kapitalinkomst som överstiger 50 000 euro betalas 32 procent i skatt.

Aktiebolags vinstutdelning och utdelning av fritt eget kapital

Den vinst som ett aktiebolag delar ut, det vill säga dividenden, beskattas olika beroende på om mottagaren är en fysisk person eller ett samfund. Dessutom behandlas dividend-

inkomster från offentligt noterade bolag på annat sätt än dividendinkomster från bolag som inte är offentligt noterade, och dividendinkomster från utlandet delvis på annat sätt än de som fås från Finland.

Ett aktiebolag och en aktieägare är två skilda skattskyldiga som beskattas oberoende av varandra. I och med att bolaget betalar skatt på resultatet och delägaren betalar skatt på dividendinkomsten beskattas dividendinkomster delvis dubbelt. Dubbelbeskattningen lindras dock genom att dividendinkomsterna delvis är befriade från skatt. Det krävs inte heller att det utdelande bolaget har betalat skatt för den vinst som delas ut, utan dividender som delas ut kan även härröra från inkomster som är som skattefria vid beskattningen av bolaget.

I beskattningen av fysiska personer utgör dividender delvis skattepliktig inkomst. Vid beskattningen av dividendinkomsten från ett offentligt noterat bolag har bolagets förmögenhetsställning eller andra egenskaper inte någon betydelse. Däremot är bolagets förmögenhetsställning av betydelse vid beskattning av dividend från bolag som inte är offentligt noterade, eftersom dividenden delas upp i kapitalinkomst och förvärvsinkomst vid beskattningen av mottagaren.

För att förhindra kedjebeskattnings av dividender mellan bolag är ett samfunds dividendinkomster i regel skattefria. Undantag från skattefriheten har gjorts vid beskattningen av dividender som bolag som inte är offentligt noterade fått från offentligt noterade bolag och av dividendinkomster som penning- och försäkringsbolag fått på aktier som ingår i deras investeringstillgångar. Undantag har dessutom gjorts i vissa internationella situationer.

I skattelagstiftningen finns det inga bestämmelser om andra former av utdelning av medel i aktiebolag med undantag av bestämmelserna om förtäckt dividend i 29 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). På utdelning av medel från aktiebolag har man vid beskattningen i allmänhet tillämpat bestämmelserna om dividend och överlåtelsevinst.

### Fysiska personers dividendinkomster

Beskattningen av fysiska personers och dödsboms dividendinkomster beror på om det utdelande bolaget är ett offentligt noterat bolag eller inte, vilket beskrivs närmare nedan. Dividender från utländska samfund beskattas enligt samma principer som dividender från Finland, om det utdelande bolaget är ett sådant bolag som avses i artikel 2 i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, nedan *moder- och dotterbolagsdirektivet*, eller ett samfund med hemvist i en stat med vilken Finland har slutit ett avtal för att undanröja dubbelbeskattning, nedan *dubbelbeskattningsavtal*, och avtalet tillämpas på den dividend som samfundet delar ut.

### Dividender från offentligt noterade bolag

Vid beskattningen av dividender från offentligt noterade bolag är 70 procent kapitalinkomst och 30 procent skattefri inkomst enligt 33 a § i inkomstskattelagen. Med ett offentligt noterat bolag avses ett bolag vars aktier när beslutet om vinstutdelning fattas är föremål för handel på en reglerad marknad enligt lagen om handel med finansiella instrument (748/2012), handel på en annan reglerad och myndighetsövervakad marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller handel på en multilateral handelsplattform enligt lagen om handel med finansiella instrument, under förutsättning att aktien har tagits upp till handel på bolagets ansökan eller med dess samtycke.

### Dividender från bolag som inte är offentligt noterade

Enligt 33 b § i inkomstskattelagen ska dividender från andra än offentligt noterade bolag betraktas som kapitalinkomst till den del som motsvarar årlig avkastning om nio procent beräknad utifrån det matematiska värdet på aktierna. Av detta belopp är 60 000 euro skattefri inkomst. Gränsen gäller för alla aktieägare. Av den dividendinkomst som överskrider detta belopp utgör 70 procent skattepliktig kapitalinkomst och 30 procent skattefri inkomst. Den del av dividendin-

komsten som överskrider en årlig avkastning på nio procent av aktiens matematiska värde behandlas som förvärvsinkomst, av vilken 70 procent är skattepliktig och 30 procent skattefri.

Det matematiska värdet på aktierna baserar sig på bolagets nettoförmögenhet, som beräknas på det sätt som anges i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005, *värderingslagen*). Bolagets nettoförmögenhet beräknas genom att bolagets skulder dras av från dess tillgångar, och det matematiska värdet genom att nettoförmögenheten divideras med det antal aktier som finns ute på marknaden. Vid uträkningen av kapitalinkomstandelen av dividenden görs dessutom sådana korrigeringar per aktieägare som grundar sig på värdet på en bostad som är i en aktieägarers bruk och som ingår i bolagets tillgångar samt på beloppet av ett eventuellt delägarlån.

På dividend som beskattas som förvärvsinkomst betalas delvis dubbel skatt i och med att bolaget betalar samfundsskatt på sin vinst och mottagaren betalar skatt på dividenden i form av kapital- eller förvärvsinkomstskatt. För skattefria dividender betalas skatt bara av det utdelande bolaget. Den totala skattesatsen för den dividend som beskattas som förvärvsinkomst beror på delägarers skatteprocent för förvärvsinkomster. Beskattningen av mindre dividendbelopp som beskattas som förvärvsinkomst lindras genom det kommunala förvärvsinkomstsvdraget som även omfattar dividendinkomster som beskattas som förvärvsinkomst.

Dividender från bolag som inte är offentligt noterade utgör helt och hållet förvärvsinkomst, om utdelningen enligt en bestämmelse i bolagsordningen, bolagsstämmans beslut, ett delägaravtal eller ett annat avtal baserar sig på arbetsinsatsen av en dividendtagare eller en person som hör till dividendtagarens intressegrupp. En dividend som betalas en aktieägare enligt dennes arbetsinsats betraktas som förvärvsinkomst.

### Dividender från utlandet som avses i 33 c § i inkomstskattelagen

På beskattningen av dividendinkomster från utlandet inverkar förutom inkomstskattelagen även moder- och dotterbolagsdirektivet

samt gällande dubbelbeskattningsavtal. Dividend från ett utländskt samfund beskattas som dividend från Finland om dividenden kommer från ett bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet eller från ett samfund med vilket Finland har slutit ett dubbelbeskattningsavtal som är i kraft och tillämpas på dividenden i fråga. I övriga fall är dividend från utländska samfund i sin helhet skattepliktig förvärvsinkomst. Moder- och dotterbolagsdirektivet behandlas närmare i avsnitt 1.3 nedan.

När den årliga avkastningen beräknas för dividend från ett utländskt bolag som inte är noterat ska aktiernas gängse värde användas enligt inkomstskattelagen. Bestämmelsen avviker från principen som används när den årliga avkastningen beräknas för ett inhemskt samfunds aktie, där man utgår från det matematiska värde på aktien som bestäms enligt värderingslagen.

Finlands rätt att beskatta dividendinkomster från utlandet begränsas av de dubbelbeskattningsavtal som landet har slutit med andra länder. I sådana avtal ingår överenskommelser om hur rätten att beskatta inkomsten ska delas mellan avtalsstaterna. Ett dubbelbeskattningsavtal kan innebära att dividenden i vissa situationer kan vara helt eller delvis skattefri i bolagets hemviststat eller så kan den skatt på dividenden som betalas i den andra avtalsstaten avräknas vid beskattningen av samma inkomst i hemviststaten. I så fall kan man av den skatt som betalas i Finland avräkna högst det belopp som motsvarar det största skattebelopp som källstaten har rätt att ta ut enligt avtalet. Avtalen innehåller däremot inte detaljerade bestämmelser om hur avtalsstaterna ska genomföra beskattningen i specifika situationer, utan beskattningen grundar sig i detta avseende på staternas nationella lagstiftning.

Privatpersoners eller dödsboms dividendinkomster från förvärvskällor inom näringsverksamhet och jordbruk

Dividender som en fysisk person får som utdelning på aktier som hör till förvärvskällan för en näringsverksamhet betraktas som inkomst av näringsverksamheten. Enligt 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968, *näringskatte-*

*lagen*) utgör 70 procent av den dividendinkomst som ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet skattepliktig inkomst oberoende av om bolaget som delat ut dividenden är offentligt noterat eller inte. Den skattepliktiga delen av en dividend som utgör inkomst av näringsverksamhet är en del av företagsinkomsten och den delas ytterligare upp i skattepliktig kapitalinkomst och förvärvsinkomst. Inkomster från näringsverksamhet ses som kapitalinkomst upp till det belopp som motsvarar en 20 procents avkastning på den nettoförmögenhet som hörde till näringsverksamheten vid utgången av det föregående skatteåret. På yrkande av den skattskyldige eller de makar som idkar företagsverksamhet kan man dock som kapitalinkomst andel beskatta en årlig avkastning på tio procent eller så kan hela företagsinkomsten beskattas som förvärvsinkomst.

I likhet med vad som är fallet med dividender som hör till näringsverksamhet är även 70 procent av de dividender som genereras av tillgångar som hör till ett gårdsbruk enligt 5 § 1 mom. 14 punkten i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) skattepliktig inkomst. Den skattepliktiga delen av dividenden delas som en del av företagsinkomsten upp i en kapitalinkomst andel och en förvärvsinkomst andel på motsvarande sätt som dividender som betraktas som inkomst av näringsverksamhet.

Dividendinkomster som betraktas som inkomst av näringsverksamhet eller jordbruk är inte skattefria upp till 60 000 euro.

Näringsammanslutningars dividendinkomster

En näringsammanslutnings dividendinkomst anses som helhet utgöra en del av näringsammanslutningens näringsinkomst, om aktierna i det utdelande bolaget hör till näringsammanslutningens förvärvskälla inom näringsverksamheten. På motsvarande sätt räknas även dividender som hör till ett jordbruks förvärvskälla som jordbruksinkomst. Från en delägars andel i sammanslutningens inkomst, som ska beskattas som delägars inkomst, drar man av den del av den ingående dividendinkomsten av som är skattefri inkomst enligt bestämmelserna om beskattning av delägare. Om den dividend som en när-



ingssammanslutning får inte hör till sammanslutningens förvärvskälla inom näringsverksamhet eller jordbruk, fördelas den direkt som delägarnas inkomst i enlighet med inkomstskattelagen.

#### Samfunds dividendinkomster

Enligt 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet är dividendinkomster som samfund får från sådana finska och utländska bolag som anges i moder- och dotterbolagsdirektivet i regel befriade från skatt. Undantag från huvudregeln har likväl gjorts för sådana dividender som delats ut av offentligt noterade bolag, dividender på aktier som ingår i investeringstillgångarna och dividender från andra samfund än de företag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet.

Genom skattefria dividender lindras kedjebeskattningen av dividender mellan bolag. Skattefriheten gäller både direktinvesteringssdividender och så kallade portföljdividender. Dividender mellan bolag är direktinvesteringssdividender om bolagen har ett visst ägarförhållande. Övriga dividender är portföljdividender. När det gäller direkta investeringar definieras storleken på innehavet på olika sätt i olika, såsom dubbelbeskattningsavtal, nationell lagstiftning och moder- och dotterbolagsdirektivet. Definitionen kan basera sig på den procentuella andelen av aktiekapitalet i det utdelande bolaget eller på andelen röster i det utdelande bolaget som aktieinnehavet ger. I den nationella beskattningen av dividender tillämpas för närvarande en gräns på tio procent för ägarandelen, vilket motsvarar den gräns som har antagits i moder- och dotterbolagsdirektivet.

Skattefriheten gäller även dividender som hör till en förvärvskälla för annan verksamhet, om mottagaren är ett aktiebolag, ett andelslag, en sparbank eller ett ömsesidigt försäkringsbolag. Dividender som delas ut till andra samfund och som hör till förvärvskällor inom annan verksamhet utgör skattepliktig inkomst.

I beskattningen av samfund jämföras ränta som betalas på andelskapital, placeringsandelar och tilläggsandelar samt vinstandelar i och räntor på grundfondsandelar och placeringar i tillskottsfonder som en inhemsk spar-

bank betalar med dividendinkomster. Även ränta på garantikapital som betalas av försäkringsbolag och ömsesidiga försäkringsbolag jämföras med dividendinkomster. Dessa inkomster är, i likhet med dividendinkomster, skattefria inkomster för samfundet.

#### Dividend från ett offentligt noterat bolag

Dividend som ett offentligt noterat bolag får av ett annat offentligt noterat bolag är skattefri inkomst, såvida det inte är fråga om dividend på aktier som ingår i investeringstillgångarna.

När ett bolag som inte är offentligt noterat får dividend från ett offentligt noterat bolag, beror beskattningen av dividenden på om mottagaren äger minst tio procent av det utdelande bolagets aktiekapital. Äger mottagaren mindre än tio procent av det bolag som delar ut dividenden, utgör 75 procent av dividenden skattepliktig inkomst. Syftet med regeln är att hålla beskattningen av dividender från noterade bolag på samma nivå som beskattningen av privatpersoners dividendinkomster så att beskattningen av dividender som en privatperson tar emot från noterade bolag är på samma nivå oberoende av om personen äger aktierna direkt eller till exempel via ett holdingbolag.

#### Dividend på aktier som ingår i investeringstillgångarna

Enligt 11 § i näringskattelagen är det endast penning-, försäkrings- och pensionsanstalter som kan ha aktier som ingår i investeringstillgångarna. Av den dividendinkomst som fås på basis av aktier som ingår i investeringstillgångarna är 75 procent skattepliktig inkomst oberoende av om det utdelande bolaget är noterat eller inte. Trots detta är dividendinkomster av aktier som ingår i investeringstillgångarna helt och hållet skattefria, om det utdelande bolaget är ett sådant bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet och dividendtagaren äger minst tio procent av det utdelande bolagets aktiekapital.

Dividender från utlandet som avses i 6 a § i näringskattelagen

Beskattningen av dividendinkomster från utlandet påverkas förutom av regleringen enligt näringskattelagen även av moder- och dotterbolagsdirektivet samt avtal om begränsning av internationell dubbelbeskattning. Dividender från utlandet beskattas olika beroende på om dividenden delas ut av ett sådant bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet eller av ett annat samfund.

Bestämmelserna om dividender från sådana bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet motsvarar bestämmelserna om dividender från inhemska samfund, med undantag av dividender som fås på basis av aktier som ingår i investeringstillgångar. Dividend från ett sådant bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet är skattefritt även när aktierna ingår i dividendtagarens investeringstillgångar, om dividendtagaren äger minst tio procent av det utdelande bolagets aktiekapital. Den reglering i näringskattelagen som gäller dividender från sådana bolag i utlandet som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet avviker från regleringen av dividender från Finland. Moder- och dotterbolagsdirektivet behandlas närmare i avsnitt 1.3 nedan.

Av dividendinkomsten från sådana utländska samfund som inte omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet är 75 procent skattepliktig enligt näringskattelagen oberoende av ägarandelen, om det utdelande bolaget har sin hemvist i en stat som Finland har slutit ett dubbelbeskattningsavtal med och avtalet tillämpas på denna dividend. Beskattningen av dividendinkomster från en sådan avtalsstat påverkas förutom av näringskattelagen även av avtalsbestämmelserna, vilket innebär att beskattningen av den skattskyldige kan vara lindrigare än vad som anges ovan. Vanligtvis har källstaten ingen rätt att beskatta så kallade direktinvesteringsdividender som ett samfund delar ut till ett annat eller så måste dividenden beskattas som om såväl det utdelande som det mottagande samfundet hade sitt hemvist i Finland. Genom dubbelbeskattningsavtalen som Finland har slutit befrias direktinvesteringsdividenderna vanligen helt från skatt i de fall där det mottagande bolaget äger en viss minimiandel, till

exempel 25 procent, av det utdelande bolagets kapital.

Enligt näringskattelagen är dividender från utländska bolag i sin helhet skattepliktiga om de delas ut av samfund som inte är bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet eller av ett samfund som inte har sitt hemvist i en stat som Finland har slutit ett dubbelbeskattningsavtal med. En dividend som delas ut av ett bolag med hemvist i en stat med vilken Finland har slutit dubbelbeskattningsavtal är likväl i sin helhet skattepliktig inkomst om dividenden inte hör till avtalets tillämpningsområde.

#### Andelsbankers dividendinkomster

Enligt 6 a § 3 mom. i näringskattelagen är dividend som en andelsbank får från andelsbanker eller affärsbanken Pohjola Bank Abp, som är centralt finansiellt institut för andelsbankerna, skattefritt inkomst.

Utdelning från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet Utdelning av medel enligt aktiebolagslagen

Den nuvarande aktiebolagslagen (624/2006, *ABL*) trädde i kraft den 1 september 2006. I lagen har definitionen och innebörden av begreppet bundet eget kapital ändrats väsentligt jämfört med den förra aktiebolagslagen (734/1978, *GABL*).

Begreppet, som har samband med det egna kapitalets beständighet, är i *ABL* väsentligt snävare än i den tidigare lagen, medan begreppet utdelningsbart eget kapital har getts ett betydligt större omfång. Till det bundna egna kapitalet hör förutom aktiekapitalet, uppskrivningsfonden, fonden för verkligt värde och omvärderingsfonden, vilka anges i bokföringslagen (1336/1997) samt en eventuell överkursfond och reservfond enligt *GABL*. Alla andra fonder än de som enligt *ABL* hör till det bundna egna kapitalet ingår i det fria egna kapitalet. Även vinsten för den pågående räkenskapsperioden och tidigare räkenskapsperioder ingår i det fria egna kapitalet.

Enligt *ABL* kan såväl aktieägarna och som andra aktörer tämligen flexibelt göra kapitalinvesteringar och andra överföringar av medel till ett aktiebolag. Samtidigt är även reg-

lerna för utdelning av bolagets medel tämligen flexibla. Till skillnad från vad som tidigare var fallet kan bland annat poster som bolaget har tagit emot som kapitalinvesteringar numera i stor utsträckning delas ut på samma sätt som vinstmedel, vilka delas ut som dividend. Ett aktiebolag kan allmänt taget dela ut ett belopp som motsvarar hela det fria egna kapitalet, förutsatt att bolagets betalningsförmåga inte äventyras.

Tillgångar kan även flyttas inom ett bolag från en post under det fria egna kapitalet till aktiekapitalet, som hör till det bundna egna kapitalet, utan att det sker några förändringar i aktiestocken eller aktieägandet. Också från en överkursfond och en reservfond enligt GABL kan medel föras över till aktiekapitalet genom en fondförhöjning.

En viktig ändring som skedde i och med ABL var att en fond för inbetalt fritt eget kapital infördes. I denna tas medel upp på flera olika grunder. I fonden för inbetalt fritt eget kapital kan bolaget ta upp de teckningspriser på aktierna som betalas när bolaget grundas och vid aktieemissioner till den del det lägsta tillåtna aktiekapitalet överskrids. Enligt GABL togs betalningar vid aktieemissioner upp i aktiekapitalet och överkursfonden som ingår i det bundna egna kapitalet.

I fonden för inbetalt fritt eget kapital kan bolaget också ta upp andra investeringar av eget kapital i bolaget. Dessutom kan bolaget i fonden ta upp poster vid nedsättning av aktiekapital som hör till det bundna egna kapitalet eller de överkurs- och reservfonder som avses i GABL. I fonden tar man dessutom upp andra poster, till exempel sådana som uppkommer vid företagsarrangemang, vilket på ett väsentligt sätt inverkar på de kapitalstrukturer som bildas vid företagsarrangemang. När till exempel det övertagande bolaget vid en fusion ger det överlåtande bolagets aktieägare aktier som fusionsvederlag kan höjningen av aktiekapitalet i sin helhet tas upp i fonden för inbetalt fritt eget kapital, vilket innebär att det överlåtande bolagets hela kapital, inbegripet det bundna egna kapitalet, kan omvandlas till fritt eget kapital i det övertagande bolaget. Även vid ett aktiebyte, där ett aktiebolag förvärvar aktier i ett annat bolag och som ersättning ger aktier i det egna bolaget, kan aktiernas teckningspris tas upp i fonden för inbetalt fritt eget kapital i

bolaget som förvärvar aktierna. Nuförtiden kan olika företagsarrangemang därför leda till att det uppkommer tämligen stora poster av fritt eget kapital, medan aktieteckningar vid företagsarrangemang enligt GABL togs upp i det bundna egna kapitalet. Ett bolag kan även ha andra fonder för fritt eget kapital än fonden för inbetalt fritt eget kapital.

Ett bolag kan även dela ut medel från det bundna egna kapitalet genom att sätta ned aktiekapitalet eller den överkurs- och reservfond som avses i GABL. Utdelning av medel genom en nedsättning av det bundna egna kapitalet kan i praktiken utgöra ett alternativ till utdelning från det fria egna kapitalet. När det bundna egna kapitalet minskas måste emellertid ett borgenärsskyddsförfarande tillämpas. Ett bolag kan dela ut medel utan borgenärsskyddsförfarande till exempel genom att sätta ned det bundna egna kapitalet och samtidigt föra över medel från vinstmedlen eller andra poster under det fria egna kapitalet till aktiekapitalet. Utan borgenärsskyddsförfarande kan bolaget dessutom exempelvis gå till väga så att företagets aktiekapital eller överkurs- eller reservfond enligt GABL sänks och beloppet av nedsättningen tas upp i fonden för inbetalt fritt eget kapital samtidigt som aktiekapitalet höjs med en fondförhöjning som genomförs så att medel ur bolagets vinstmedel till ett belopp som motsvarar nedsättningen av aktiekapitalet förs över till aktiekapitalet. Om bolaget efter detta delar ut medel ur det inbetalda fria egna kapitalet till motsvarande belopp är slutresultatet att bolagets bundna egna kapital och fonden för inbetalt fritt eget kapital är lika stora som före arrangemanget, medan bolagets vinstmedel har minskat med ett belopp som motsvarar de utdelade medlen. Man kan anse att det de facto är vinstmedel som har delats ut genom detta arrangemang, fastän beslutet var att dela ut medel från fonden för inbetalt fritt eget kapital.

Ett bolag kan även dela ut medel genom att köpa eller lösa in aktier av sina aktieägare. Att köpa eller lösa in egna aktier motsvarar ekonomiskt en utdelning av vinstmedel eller annat fritt eget kapital som dividend till aktieägarna till exempel om bolaget köper aktier av aktieägarna i en mängd som är proportionell mot deras ägarandelar och betalar med fritt eget kapital. Förhållandet mellan aktie-

ägarnas ägarandelar ändras inte när bolaget köper aktier i proportion till ägarandelarna. Om bolaget koncentrerar sina aktieköp till vissa aktieägare, ändras förhållanden mellan ägarandelarna i enlighet med detta. Bolaget kan skaffa egna aktier genom att använda fritt eget kapital eller genom att sänka det bundna egna kapitalet.

Även upplösning av ett aktiebolag är en form av utdelning, där de medel som finns kvar efter det att skulderna har betalats delas ut till aktieägarna genom ett likvidationsförfarande. Efter upplösningen är aktiebolaget inte längre en juridisk person.

#### Behandling av utdelningar i beskattningen

Från beskattningssynpunkt är en utvidgning av begreppet fritt eget kapital till att utöver vinstmedel omfatta bland annat kapitalinvesteringar problematisk, eftersom det fria egna kapital som får delas ut av tradition i allmänhet har bestått av vinstmedel som är skattepliktiga för bolaget och som bolaget har delat ut till aktieägarna som den dividend som avses i bolagsrätten och i beskattningen. I skattelagstiftningen finns det bestämmelser om beskattningen av dividendinkomster, men om andra former av utdelning av medel från aktiebolag finns inga särskilda skattebestämmelser med undantag av bestämmelserna om förtäckt dividend i 29 § i lagen om beskattningsförfarande. På utdelning av medel från aktiebolag har man vid beskattningen i allmänhet tillämpat bestämmelserna om dividend och överlåtelsevinst.

Begreppet dividend har inte definierats i skattelagstiftningen. Vid beskattningen har man som dividend betraktat den dividend som delas ut enligt det förfarande som anges i ABL. Enligt ABL betyder dividend vinstutdelning. Vinstutdelningen är en av de fem typer av utdelning av medel som nämns i ABL. Utdelningen av medel från fonder med fritt eget kapital sker i samma ordning som vinstutdelningen.

Enligt 29 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande anses också medel som delas ut genom en nedsättning av bolagets aktiekapital, reservfond eller överkursfond som förtäckt dividend i beskattningen när syftet är att undgå skatt på dividend. Det kan vara fråga om förtäckt dividend till exempel när ett

bolag delar ut medel genom att sätta ned det bundna egna kapitalet i en situation där det har outdelade vinstmedel.

På anskaffning och inlösning av egna aktier har man i rättspraxis tillämpat bestämmelserna för överlåtelse även i de situationer där aktier löses in av alla aktieägare i antal som står i proportion till aktieägarnas ägarandelar. Utdelning av medel genom anskaffning eller inlösning av egna aktier betraktas likväl enligt 29 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande som förtäckt dividend när bolaget skaffar eller löser in aktierna för att undvika skatt på dividend.

I praxis vid utdelning av medel i samband med att ett aktiebolag upplöses har man tillämpat skattereglerna för överlåtelse.

När en utdelning av medel har behandlats som en överlåtelse, har det belopp som har återbetalats till delägarna jämförts med ett överlåtelsepris. Vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten har den del av anskaffningsutgiften för aktien som motsvarar det återbetalade beloppet dragits av. I detta fall medför återbetalningen av kapital inte beskattningsbar inkomst så länge det återbetalade kapitalet inte överskrider anskaffningsutgiften för aktien. Vid beskattningen av fysiska personers och dödsboms överlåtelsevinster dras anskaffningspresumtionen av från överlåtelsepriset även när anskaffningsutgiften för egendomen är noll.

Skatteförvaltningen har utfärdat en anvisning om ABL och dess inverkan på beskattningen (Skatteförvaltningens anvisning Dnr 206/345/2007 av den 8.3.2007). Anvisningen innehåller ställningstaganden om beskattningen av medel som delas ut från fonden för inbetalt fritt eget kapital. Enligt anvisningen ska bolaget redogöra för karaktären av utdelningen. Utdelning av sådana medel från fonden för inbetalt fritt eget kapital som ursprungligen har kommit till genom kapitalinvesteringar av aktieägare eller andra ska enligt anvisningen betraktas som återbetalning av kapital. Återbetalat kapital betraktas som en inkomst som är jämförbar med överlåtelse av en aktie och minskar anskaffningsutgiften för aktien. Utdelade medel betraktas enligt anvisningen som dividend om man inte på ett tillräckligt tillförlitligt sätt kan utreda att medlen från fonden till sin karaktär utgör återbetalning av kapital. Om fonden för inbe-

talt fritt eget kapital har byggts upp genom såväl kapitalplaceringar som flyttade vinstmedel, tolkas utdelningar av medel som återbetalning av kapital och som dividend i samma proportion som förhållandet mellan kapitalplaceringarnas och de avsatta vinstmedlen är i fonden för inbetalt fritt eget kapital. Efter överlåtelse av ett bolags aktier betraktas en utdelning av medel vid beskattningen av den nya aktieägaren som återbetalning av kapital till den del medlen som delas ut ursprungligen har kommit till genom kapitalinvesteringar.

Enligt Skatteförvaltningens anvisning ökar en investering i fonden för inbetalt fritt eget kapital anskaffningsutgiften för investerardelägarens aktie då investeringen hänför sig till anskaffningen av en aktie. Om en återbetalning från fonden för inbetalt eget kapital i beskattningen betraktas som återbetalning av kapital, jämföras återbetalningen med inkomst från överlåtelse av aktierna, som minskar på anskaffningsutgiften för aktien. I Skatteförvaltningens anvisning ingår även hänvisningar till tidigare rättspraxis, enligt vilken återbetalning av det bundna egna kapitalet jämföras med inkomst från överlåtelse av aktier och beloppet som dras av som anskaffningsutgift motsvarar det belopp som återbetalas.

Ur mottagarens perspektiv leder beskattning som dividend i en del fall till större skattebelopp medan beskattning som överlåtelse leder till större skattebelopp i andra. Ingetdera alternativet leder genomgående till strängare eller lindrigare beskattning.

Överlåtelsevinster som mottas av samfund är i allmänhet skattepliktig inkomst. Under de villkor och begränsningar som anges i näringskattelagen är överlåtelsevinster från överlåtelse av aktier som hör till samfundets anläggningstillgångar likväl skattefria.

Skillnaden mellan beskattning som dividend eller överlåtelse är i vissa situationer betydande när medel delas ut till fysiska personer och dödsbon. Det samma är inte fallet när mottagaren är ett samfund. Enligt den reform av skatten på dividender som beskrivits nedan är dividend från ett bolag som inte är offentligt noterat lindrigt beskattad kapitalinkomst upp till 150 000 euro medan 85 procent av den dividend som överskrider detta belopp är skattepliktig kapitalinkomst under

förutsättning att gällande villkor är uppfyllda. En överlåtelsevinst behandlas som skattepliktig kapitalinkomst. När man beräknar det skattepliktiga beloppet av utdelade medel som beskattas som överlåtelse drar man enligt nuvarande tolkning likväl av icke avskrivna anskaffningsutgifter till motsvarande belopp. Beskattningsbar inkomst uppkommer följaktligen inte så länge det finns anskaffningsutgifter som är oavskrivna. Vid beskattningen av en överlåtelse dras även 40 eller 20 procent av som anskaffningspresumtion i situationer där anskaffningsutgiften redan har dragits av i sin helhet.

Vid utdelning som beskattas som överlåtelse är medel som delas ut av ett offentligt noterat bolag i praktiken skattefri inkomst för fysiska personer på grund av att anskaffningsutgiften för aktien dras av. Även i de situationer där anskaffningsutgiften för en aktie är helt avdragen, är bara 60 eller 80 procent av de utdelade medlen skattepliktig kapitalinkomst efter det att anskaffningspresumtionen har dragits av. Av de dividender som delas ut av ett offentligt noterat bolag är däremot 85 procent av beloppet alltid beskattningsbar kapitalinkomst enligt den reform av beskattningen av dividender som presenterats ovan.

När ett finskt aktiebolag delar ut dividender eller andra medel till en begränsat skattskyldig aktieägare bestäms Finlands beskattningsrätt som källstat av landets interna skattelagstiftning och de dubbelbeskattningsavtal som landet har slutit. Den inkomst som en begränsat skattskyldig får för aktier och som beskattas som överlåtelsevinst betraktas på grund av den interna lagstiftningen inte som inkomst från Finland, och den beskattas inte i Finland med undantag av överlåtelsevinster för aktier i fastighetsbolag.

Dividendinkomster betraktas däremot som inkomster från Finland, och Finland kan som källstat beskatta dividender. Dividender som delas ut till fysiska eller juridiska personer med hemvist i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet kan likväl vara skattefria eller begränsat skattepliktiga i Finland. Dessutom begränsas rätten att ta ut källskatt på dividender av dubbelbeskattningsavtal. När ett dubbelbeskattningsavtal tillämpas inverkar inkomstbegreppen i avtalet på avtalsstaternas rätt att beskatta olika slag av inkomster.

### Beskattnings av begränsat skattskyldiga

För att obegränsat och begränsat skattskyldiga ska behandlas jämlikt och likvärdigt fastställs i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (627/1978, *källskattelagen*) beskattningen av de inkomster som en begränsat skattskyldig har i Finland på ett sådant sätt att skattenivån motsvarar den som gäller för obegränsat skattskyldiga. Enligt 10 § 6 punkten i inkomstskattelagen betraktas bland annat dividender, räntor på andelskapital och annan därmed jämförbar inkomst från ett finskt aktiebolag eller andelslag eller ett annat finskt samfund samt andelar i finska sammanslutningars inkomst som inkomst som förvärvats i Finland.

Enligt 3 § 2 mom. i källskattelagen ska bestämmelserna om dividender i lagen även tillämpas på räntor på andelskapital, vinstandelar av placeringsfonder, dividendersättningar, förtäckta dividender och förmåner till delägare i form av förhöjd inkomst bestämd enligt 31 § i lagen om beskattningsförfarande. Enligt 5 mom. i paragrafen ska källskatt inte betalas på dividend som betalas till ett samfund som motsvarar ett samfund enligt 33 d § 4 mom. i inkomstskattelagen eller 6 a § i näringskattelagen, om dividenden är skattefri enligt dessa bestämmelser i det fall att den betalas till ett inhemskt samfund. Samfundet ska inte heller betala källskatt på sådan ränta på andelskapital, placeringsandelar eller tilläggsandelar som ett andelslag betalar, på vinstandelar i eller ränta på grundfundsandelar eller placeringar i tillskottsfonder som en inhemsk sparbanks betalar eller på ränta på garantikapital som ett ömsesidigt försäkringsbolag eller en försäkringsförening betalar. En förutsättning för skattefrihet är att samfundet har hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och att rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG eller ett avtal om handräckning och utbyte av information i skatteärenden inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet gäller dividendtagarens hemviststat. Dessutom förutsätts det att källskatt enligt dividendtagarens utredning i praktiken inte i sin helhet kan gottgöras i dividendtagarens hemviststat på grundval av

ett dubbelbeskattningsavtal mellan Finland och dividendtagarens hemviststat.

Enligt 7 § 2 punkten i källskattelagen är källskatten 24,5 procent på dividend, ränta och royalty som betalas till ett begränsat skattskyldigt samfund och som inte på det sätt som avses i 15 § 3 mom. anses höra till ett fast driftställe i Finland för det begränsat skattskyldiga samfundet. Bestämmelserna tillämpas på samfund som har sin hemort i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller utanför detta och som är begränsat skattskyldiga i Finland.

Enligt 7 § 3 punkten i lagen uppgår källskatten på dividend som betalas till ett begränsat skattskyldigt samfund med hemvist i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet till 18,38 procent när de närmare krav på aktieäandet som anges i bestämmelsen är uppfyllda.

I 15 § 1 mom. i källskattelagen föreskrivs det att skatten på kapitalinkomst är 30 procent. Till den del den skattskyldiges beskattningsbara kapitalinkomst överstiger 50 000 euro betalas 32 procent i skatt på kapitalinkomsten. I 15 § 3 mom. föreskrivs det att ett begränsat skattskyldigt samfund ska betala 24,5 procent i inkomstskatt på sina inkomster och på inkomster från ett fast driftställe i Finland.

### Förtäckt dividend

Enligt 33 d § i inkomstskattelagen utgör 70 procent av en förtäckt dividend som avses i 29 § i lagen om beskattningsförfarande förvärvsinkomst och 30 procent skattefri inkomst. Även enligt 6 a § i näringskattelagen är 70 procent av en förtäckt dividend skattepliktig inkomst.

### Möjligheten att dra av överskottsåterbäring som betalas av andelslag

Enligt 18 § 1 mom. 1 punkten i näringskattelagen är överskottsåterbäring som andelslag delar ut på grund av inköp, försäljningar eller andra med dem jämförliga prestationer avdragsgill i dess helhet. Med stöd av bestämmelsen kan ett andelslag helt eller delvis dra av vinsten vid beräkningen av den beskattningsbara inkomsten.

Vid beskattningen av andelslag jämföras den ränta som andelslag betalar på andelskapital, placeringsinsatser och tilläggsandelar med dividender, varför en sådan prestation inte är en avdragsgill utgift för ett andelslag.

#### Avdrag för representation

Enligt 8 § 8 punkten i näringskattelagen är 50 procent av representationsutgifternas belopp avdragbara utgifter. Möjligheten att dra av representationsutgifterna har begränsats därför att dessa utgifter på grund av sin karaktär anses innehålla även förmåner som kan anses vara levnadskostnader.

Som representationsutgifter betraktas utgifter som hör till näringsverksamheten och orsakas av gästfrihet eller annan hänsyn med vilken företaget bemöter utomstående, såsom kunder eller affärsbekanta.

Till representationsutgifterna hör alla utgifter som uppstår vid representation. Hit hör exempelvis restaurangutgifter och representationsgåvor, utgifter för resor och inkvartering vid representationsresor och löner för serveringspersonal som anställs för representationstillfällen. Dessutom kan representationsutgifterna inbegripa utgifter för egendom som används vid representation, såsom en fastighet eller en båt, samt avskrivningar som görs på anskaffningsutgifterna för sådan egendom.

#### Begränsning av rätten att dra av ränteutgifter

Vid ingången av år 2013 fick näringskattelagen en ny 18 a §. Den tillämpas första gången vid beskattningen för 2014. Det centrala syftet med paragrafen är att trygga skattebasen för beskattningen av näringsverksamhet i Finland.

Genom paragrafen begränsas möjligheten för samfund, öppna bolag och kommanditbolag att dra av ränteutgifter i beskattningen när vissa kriterier är uppfyllda. Enligt en bestämmelse i paragrafen är ränteutgifterna avdragsgilla i sin helhet till den del de motsvarar beloppet av ränteinkomsterna. Ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna (*nettoränteutgifter*) är avdragsgilla, om de under skatteåret uppgår till högst 500 000 euro. Be-

gränsningarna i rätten att dra av ränteutgifterna tillämpas på det fulla beloppet av nettoränteutgifterna, när dessa överskrider 500 000 euro.

Begränsningen i ränteutgifterna grundar sig på resultatet av betalarens näringsverksamhet utökat med ränteutgifter, avskrivningar som dras av i beskattningen, förluster och förändringar i värdet på finansieringstillgångarna samt erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag (825/1986, *koncernbidragslagen*). Resultatet av näringsverksamheten minskas med givna koncernbidrag. Det belopp som erhålls efter ökningarna och minskningarna kan kallas justerat resultat av näringsverksamheten, och det kan användas som utgångspunkt för en beräkning av storleken av avdraget. Nettoränteutgifterna är inte avdragsgilla till den del de överskrider 30 procent av det korregerade resultatet av näringsverksamheten. De nettoränteutgifter som inte är avdragsgilla är likväl till sitt belopp högst lika stora som nettoränteutgifterna mellan företag i intressegemenskap.

Begränsningarna i avdragsrätten för räntor tillämpas inte om den skattskyldige lägger fram en utredning om att förhållandet mellan den skattskyldiges eget kapital och balansomslutningen enligt det fastställda bokslutet är större än eller lika stort som motsvarande förhållande i den fastställda koncernbalansräkningen. Begränsningsbestämmelserna tillämpas inte på kreditinstitut, försäkringsanstalter eller pensionsanstalter och i viss utsträckning inte heller på företag som hör till samma koncern som någon av dessa. Nettoränteutgifter som inte är avdragsgilla kan dras av från de följande årens inkomster inom gränserna för de avdragsgilla ränteutgifterna under året i fråga.

#### Tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under åren 2013—2015

Enligt lagen om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet har ett aktiebolag eller ett andelslag rätt att under skatteåren 2013—2015 göra ett tilläggsavdrag på inkomsten av näringsverksamheten som grundar sig på löner till de anställda för forsknings- och utvecklingsarbete. Lagen tillämpas på beskattningen åren 2013—2015.

Höjda avskrivningar på produktiva investeringar 2013–2015

På anskaffningsutgiften för nya fabriker och verkstäder och för nya maskiner och anläggningar som används i fabriker och verkstäder får under skatteåren 2013–2015 göras dubbla avskrivningar jämfört med de normala avskrivningarna. Höjd avskrivning på byggnad får göras det skatteår då en byggnad som används som fabrik eller verkstad har tagits i bruk och det därpå följande skatteåret. I fråga om nya maskiner och anläggningar som används i en fabrik eller verkstad får höjd avskrivning göras det skatteår då maskinen eller anläggningen har tagits i bruk och det därpå följande skatteåret.

Fördubblingen av avskrivningsrätten innebär att det på den icke avskrivna anskaffningsutgiften för en byggnad i stället för den normala avskrivningen på 7 procent får göras en årlig avskrivning på högst 14 procent. På en ny maskin eller anläggning som används i en fabrik eller verkstad får en årlig avskrivning på 50 procent i stället för 25 procent göras.

## 1.2 Den internationella utvecklingen och en del staters lagstiftning

Samfundsskattesatsen och kapitalinkomstskatten

I samfundsbeskattningen har den allmänna internationella utvecklingen de senaste åren pekat i riktning mot sänkta skattesatser. Denna utveckling har sin bakgrund i internationell skattekonkurrens.

I EU:s medlemsländer har samfundsskattesatserna enligt rapporten *Taxation Trends in the European Union 2013 edition*, s. 36–37, från år 1995 till år 2013 sjunkit från ca 35,3 procent till ca 23 procent. Samfundsskattesatserna i EU-området uppvisar betydande variationer, men skillnaden mellan den högsta och den lägsta skattesatsen har likväl minskat sedan år 1995. År 2013 är samfundsskattesatsen lägst i Bulgarien och Cypern, där den är 10 procent, och högst i Frankrike där den är 36,1 procent. Samfundsskattesatserna är lägst i de nya medlemsländerna, där skattesatserna generellt är låga. Vid jämförel-

sen av samfundsskatterna i rapporten har man förutom den nominella samfundsskattesatsen beaktat även olika tilläggsavgifter och tilläggsskatter som minskar samfundens inkomst.

Enligt OECD:s skattedatabas (OECD Tax Database) är den genomsnittliga samfundsskatten i OECD:s medlemsländer år 2013 ca 25,5 procent. År 2000 var samfundsskattesatsen i genomsnitt 32,3 procent. Av medlemsländerna i OECD har sänkningar av skattesatsen på över tio procent från 2000 till 2013 genomförts av Tyskland, Nederländerna, Irland, Grekland, Tjeckien och Kanada. I Finland har samfundsskattesatsen under motsvarande period sänkts med fem procentenheter. Av OECD-länderna hade Irland år 2013 den lägsta samfundsskattesatsen, nämligen 12,5 procent. Högst var den i Förenta staterna där den var 39,1 procent.

I Finland är samfundsskattesatsen 2013 på samma nivå som i flera stater i västra Europa men högre än i de baltiska länderna och de övriga länderna i östra Europa samt Irland. År 2013 är samfundsskattesatsen i Estland 21 procent, medan den i Lettland och Litauen är 15 procent. I Norden har Sverige en bolagsskatt på 22 procent, Danmark 25 procent och Norge 28 procent.

De sänkta samfundsskattesatserna ha enligt rapporten *Taxation Trends* lett till en lägre avkastning av samfundsskatten, vilket man har försökt kompensera för genom att utvidga skattebasen. Enligt rapporten trenden att sänka de nominella samfundsskattesatserna inom EU likväl mattats av under de senaste åren. Det här beror bland annat på den ekonomiska krisen i euroområdet.

På den faktiska skattesatsen i samfundsbeskattningen inverkar förutom den nominella skattesatsen även olika specialbestämmelser som gäller skattebasen, såsom möjligheter att dra av utgifter för forskning och utveckling eller ränteutgifter i beskattningen eller skyldigheten att betala skatt på inkomster från immateriella rättigheter. En heltäckande och tillförlitlig internationell jämförelse av de faktiska skattesatserna är svår att utföra.

En internationell jämförelse av skattesatsen för kapitalinkomster kan inte utföras entydigt, vilket beror på det finska systemet med en differentierad inkomstskatt, där kapitalinkomsterna bildar en egen enhetlig inkomst-



kategori. Ett system, där kapitalinkomsterna har separerats från förvärvsinkomsterna och inkomstskatten för samfund tillämpas förutom i Finland även i Sverige, där skattesatsen för kapitalinkomster är 30 procent, och i Norge, där skattesatsen är 28 procent. I flera andra europeiska stater beskattas kapitalinkomster inte som ett enda inkomstslag utan enligt olika skattesatser som beror på typen av inkomst. I dessa fall tillämpas i allmänhet särskilda bestämmelser och skattesatser vid beskattningen av dividendinkomster. Av OECD:s skattedatabas framgår det att den genomsnittliga skattesatsen för dividendinkomster i OECD:s medlemsländer år 2013 är ca 27,7 procent. Enligt skattedatabasen är skattesatsen för dividendinkomster år 2013 till exempel 25 procent i Nederländerna, 30,6 procent i Storbritannien och 26,4 procent i Tyskland.

#### Vinstutdelning i en del stater

##### Fysiska personers dividendinkomster

I EU:s medlemsstater beskattas fysiska personers dividendinkomster, men skattesatsen är oftast lägre än för andra inkomster.

I *Sverige* utgör fysiska personers dividendinkomster kapitalinkomst som beskattas enligt en allmän skattesats på 30 procent i det differentierade inkomstskattesystemet. På dividendinkomster betalas inte skatt till kommunen. Utgifter för inkomstens förvärvande får dras av i beskattningen.

Dividender från offentligt noterade bolag är helt och hållet skattepliktig inkomst. Av dividendinkomster från bolag som inte är noterade utgör 5/6 skattepliktig inkomst. Skattelättnaden kan även tillämpas vid beskattningen av dividendinkomster från utlandet om det utdelande samfundet är skattskyldigt för sin inkomst och beskattningen motsvarar nivån på den svenska samfundsskatten.

Dividendinkomster från så kallade fåmansföretag kan på vissa villkor delvis beskattas som förvärvsinkomst. Syftet med detta är att förhindra att inkomster som är att betrakta som arbetsinkomst beskattas som kapitalinkomst. Till dem som delvis beskattas enligt beskattningen av förvärvsinkomst hör delägare i fåmansföretag när delägaren eller en anhörig till delägaren i avsevärd grad har va-

rit verksam i företaget under det aktuella skatteåret eller något av de föregående fem skatteåren. Till fåmansföretagen hör huvudsakligen sådana företag där fyra eller färre delägare äger aktier som tillsammans ger en majoritet av rösterna i bolaget. Ett bolag som är offentligt noterat kan dock inte vara ett fåmansföretag. Med delägare i fåmansföretag avses en fysisk person som direkt eller indirekt äger aktier i företaget. Personen och personens anhöriga kan betraktas som en enda delägare.

Enligt bestämmelserna för fåmansföretag beskattas en vinstutdelning som överskrider den normala kapitalavkastningen av aktierna som förvärvsinkomst. Av den del som motsvarar beloppet av den normala kapitalavkastningen utgör 2/3 skattepliktig kapitalinkomst. Dividend som överskrider beloppet av den normala kapitalavkastningen betraktas som skattepliktig förvärvsinkomst. Gränsbeloppet för kapitalavkastningen kan räknas ut per delägare på två olika sätt, och delägaren kan välja det sätt som är förmånligast för honom eller henne. Enligt en schablonmässig uträkning uppgår gränsbeloppet av kapitalavkastningen till 143 275 kronor per bolag 2013. Alternativt kan gränsbeloppet räknas ut individuellt och huvudsakligen på basis utgifterna för anskaffningen av aktierna utökade med de tilläggsinvesteringar som delägaren har gjort i bolaget.

I *Danmark* behandlas dividendinkomster tillsammans med överlåtelsevinster på aktier som ett separat inkomstslag i det differentierade inkomstskattesystemet. Dessa aktieinkomster beskattas enligt en skattesats på 27 procent upp till 48 300 danska kronor och enligt en skattesats på 42 procent för den del som överskrider detta. Det finns ingen skattefri del vid beskattningen av dividender, och dividender beskattas inte heller som förvärvsinkomst.

I *Tyskland* utgör dividendinkomster i sin helhet skattepliktig inkomst. På fysiska personers privata investeringar, som inte anses som rörelsetillgångar, tas det ut en fast skatt enligt källskattesatsen. Skattesatsen är 25 procent, och när en solidaritetsskatt läggs till är den 26,38 procent. Utgifterna för inkomstens förvärvande dras således inte av från dividendinkomsten, men den skattskyldige beviljas ett allmänt avdrag på 801 euro.

Om den fasta källskatten överskrider det skattebelopp som fastställs enligt marginalskatteprocenten, kan dividendinkomsten på den skattskyldiges begäran beskattas tillsammans med den skattskyldiges övriga inkomster så att skatten på dividenden fastställs enligt personens marginalskatteprocent. Om dividenderna hör till inkomsten av en fysisk persons affärsverksamhet, utgör den skattepliktiga inkomsten 60 procent av dividenden, och 60 procent av utgifterna för inkomstens förvärvande kan således dras av i beskattningen. Dividendinkomster från utlandet beskattas i huvudsak som dividendinkomster från hemlandet.

I *Storbritannien* tillämpas ett system med gottgörelse för bolagsskatten vid beskattningen av fysiska personers dividendinkomster. Denna gottgörelse för bolagsskatten uppgår till 1/9 av dividendbeloppet. Den gottgörelse för bolagsskatten som mottagaren kommer till del betalas inte i form av pengar även om det skattebelopp som den skattskyldige ska betala skulle understiga gottgörelsens belopp. Skattesatsen som tillämpas på dividendinkomsterna varierar enligt beloppet av den utdelade dividenden och gottgörelsen för bolagsskatten. Skattesatsen är 10 procent för den del av dividendinkomsterna inklusive gottgörelsen för bolagsskatten som uppgår till högst 34 370 pund, på den överskridande delen 32,5 procent upp till ett belopp av 150 000 pund, och 42,5 procent av det belopp som överskrider 150 000 pund. När skattesats är tio procent betalar mottagaren i praktiken ingen skatt på dividenden.

Systemet med gottgörelse för bolagsskatten tillämpas i vissa situationer även på dividendinkomster från utlandet. Det förutsätts då att mottagaren av dividenden är en fysisk person med hemvist i Storbritannien eller en annan särskilt definierad person som äger mindre än tio procent av det utdelande bolaget. Dessutom krävs det bland annat att det utdelande bolaget har sitt hemvist i en stat med vilken Storbritannien har ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en artikel om icke-diskriminering.

I *Frankrike* beskattas dividendinkomsterna i det progressiva inkomstskattesystemet som en del av den skattskyldiges sammanlagda inkomster. I beskattningen dras de avdragsgilla utgifterna av från det sammanlagda be-

loppet av inkomsterna och nettoinkomsten beskattas enligt en progressiv skala. Med dividend avses i Frankrike sådana prestationer som har förvärvats i ett bolag som är samfundsskattskyldigt, och vinst som delägare får från andra bolag beskattas direkt som inkomst.

Dividendinkomster från EES-området och stater som Frankrike har slutit dubbelbeskattningsavtal med beskattas som dividendinkomster från hemlandet. Det förutsätts då emellertid att det utdelande samfundet är skyldigt att betala skatt för sin inkomst, och att storleken av skatten motsvarar nivån på samfundsskatten i Frankrike. I övriga fall är dividend från utländska samfund i sin helhet skattepliktig inkomst.

I *Norge* baserar sig beskattningen av dividendinkomster på en så kallad normalavkastningsmodell där den del av dividendinkomsterna som motsvarar normal avkastning enkelbeskattas (genom den skatt som bolaget betalar). För dividend som överskrider normalavkastningen betalar mottagaren skatt enligt en fast skattesats på 28 procent. Dividendinkomster från utlandet beskattas på samma sätt som dividendinkomster från hemlandet.

I praktiken är beskattningen av dividender genomförd så att ett kalkylerat belopp dras av innan en dividend betalas ut till en fysisk person. Det belopp som dras av räknas ut per aktie och baserar sig på anskaffningspriset på aktien höjt med en ränta som anses motsvara avkastningen på en riskfri investering efter skatt. Räntesatsen fastställs årligen av finansdepartementet. Räntesatsen för 2012 var 1,1 procent. Avdraget beviljas vid beskattningen av dividendinkomster både när det utdelande bolaget är norskt och när det är utländskt. Ett avdrag som blivit oanvänt under ett skatteår kan användas under ett senare år.

I *Estland* betalar bolagen ingen skatt på sin nettoinkomst, utan bolagets överblivna vinstmedel är skattefria. Utdelande bolag påförs en inkomstskatt som baserar sig på det belopp som delas ut som dividend. Skatten utgör 21/79 (cirka 26,6 procent) av det utdelade dividendbeloppet. Skattesatsen ska sänkas till 20/80 vid ingången av år 2015. För privatpersoner är skattesatsen 21 procent, men dividender är skattefria eftersom det utdelande bolaget anses ha betalat skatt på

dem. Dividendinkomster från utlandet beskattas på samma sätt som dividendinkomster från hemlandet.

I *Nederländerna* delas fysiska personers inkomster upp i tre grupper vid beskattningen. Förvärvsinkomster hör till grupp 1 och beskattas enligt en progressiv skala. I grupp 2 ingår dividendinkomster från bolag där den skattskyldiges ägarandel är minst fem procent, och de beskattas enligt en fast skattesats på 25 procent. Till grupp 3 hör dividender från sådana bolag där ägarandelen är lägre än fem procent. Denna inkomst beskattas enligt en formell beräkningsregel och inte enligt den faktiska inkomsten. Som inkomst betraktas fyra procent av det genomsnittliga värdet på aktierna vid årets början och slut. Denna inkomst beskattas enligt en fast skattesats på 30 procent. Dividendinkomster från utlandet beskattas huvudsakligen på samma sätt som dividendinkomster från hemlandet.

#### Dividender mellan bolag

Kedjebeskattnings av dividender som delats ut till samfund har i olika länder oftast undvikits så, att man har föreskrivit att dividender ska vara skattefria när mottagaren äger minst tio procent av det utdelande bolaget. Skattefriheten har i allmänhet inte utsträckts till små ägarandelar det vill säga så kallade portföljplaceringar. Skattefriheten kan även förutsätta en viss minimitid för ägandet, till exempel ett år, och att det aktieinnehav som ligger som grund för dividendinkomsten ska vara knutet till mottagarens affärsverksamhet.

I *Sverige* är dividender från inhemska bolag skattefria om aktierna hänförs till näringsverksamhet, med undantag av de dividender som ska betraktas som omsättnings-tillgångar. Som aktier som hör till näringsverksamheten betraktas sådana aktier som ingår i företagsverksamhetens beständiga tillgångar och uppfyller ett av följande kriterier: aktierna är inte offentligt noterade eller ger mindre än tio procent av rösträtten i bolaget eller så ansluter sig aktieägandet till affärsverksamhet som bedrivs av ett företag som ägs av eller står nära aktieägaren. När det gäller offentligt noterade aktier krävs för skattefrihet dessutom en ägartid på minst ett

år. Aktier i bostadsaktiebolag betraktas inte som aktier som hör till näringsverksamheten.

Dividendinkomster från ett bolag med hemvist i en EU-medlemsstat är skattefria om aktierna hör till näringsverksamhet enligt ovan och mottagaren äger minst tio procent av det utdelande bolagets aktiekapital. För att ett bolag ska anses ha sitt hemvist i en EU-medlemsstat måste bolaget ha en bestämd juridisk form och dess hemort enligt lagstiftningen i medlemsstaten måste finnas i denna stat. Bolagets hemort får inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal finnas i en stat utanför unionen och bolaget ska vara skyldigt att betala en viss skatt och sakna möjlighet att välja ett annat slags beskattning.

Placeringsbolagens dividendinkomster är skattepliktiga i sin helhet. Med investeringsbolag avses bolag vars huvudsakliga uppgift är att förvalta värdepapper och erbjuda sina delägare en möjlighet att sprida risken genom att investera i olika bolags värdepapper. Endast sådana bolag som har ett stort antal privatpersoner som delägare kan betraktas som investeringsbolag.

I *Danmark* är dividender som ett inhemskt bolag har fått från ett annat inhemskt bolag skattefria, om mottagaren äger minst tio procent av det utdelande bolagets aktiekapital. Regleringen gäller även dividender från utlandet, om EU:s moder- och dotterbolagsdirektiv eller ett dubbelbeskattningsavtal tillämpas på dividenderna. Dividenderna är skattefria även när det danska regelverket för koncernbeskattnings tillämpas på det mottagande och det utdelande bolaget. Portföljdividender är skattepliktiga och skattesatsen är 25 procent.

I *Norge* är dividend från ett bolag med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet skattefritt med undantag av ett belopp på tre procent på dividenden som räknas med i den skattepliktiga inkomsten. Om mottagaren innehar över 90 procent av aktierna i det utdelande bolaget och en motsvarande del av den rösträtt som bolagets aktier ger är dividenden dock helt och hållet skattefri.

På samma sätt är övriga dividender från utlandet skattefria om mottagaren har innehaft minst tio procent av det utdelande bolagets aktiekapital och rösträtt under minst två år. Dessutom krävs det att det utdelande bolaget

har varit skyldigt att betala en skatt som motsvarar minst 2/3 av skatten i Norge. I dividendbeskattningen definieras lågskattestat på motsvarande sätt som i lagstiftningen om bassamfund.

I *Estland* betalar aktiebolag inte skatt på sin nettoinkomst, utan endast på utdelad dividend. Dubbelbeskattning av dividender mellan bolag undanröjs genom en reglering enligt vilken dividend som ett bolag delar ut inte beskattas om det är fråga om vidareutdelning av dividend från ett dotterbolag. Regleringen gäller situationer där den dividend som ska delas ut kommer från ett bolag i vilket mottagaren innehar minst tio procent av aktiekapitalet eller rösterna. Dessutom krävs det att det utdelande bolaget är inhemskt eller har sitt hemvist och är skattskyldigt inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz. På motsvarande sätt är dividenden skattefri även om det utdelande bolaget har sitt hemvist någon annanstans än inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i Schweiz under förutsättning att dess vinst beskattas i staten i fråga eller dividenden omfattas av källskatt. Även om ovan nämnda villkor inte uppfylls, är dividenden skattefri vid vidareutdelning. I sådana fall avräknas dock den källskatt som har betalats till ett annat land för dividend från utlandet.

I *Tyskland* är både inhemska och utländska dividender skattefria med undantag av en andel på fem procent som är skattepliktig inkomst förutsatt att mottagaren äger minst tio procent av det utdelande bolagets aktiekapital. Den skattepliktiga andelen på fem procent av dividenden antas motsvara de kostnader som hänför sig till aktierna och som också är helt och hållet avdragsgilla. Skattesatsen för den tyska samfundsskatten är 15 procent, vilken utökas med en solidaritetsavgift på 2,5 procent så att skattesatsen blir 15,83 procent.

I *Storbritannien* är dividender som ett samfund får från ett annat samfund i regel befriade från skatt, oberoende av om det utdelande samfundet är inhemskt eller utländskt. Skattefriheten gäller både direktinvesterings- och portföljdividender. Den förutsätter att de medel som delas ut tas från tillgångar som kan delas ut i form av dividend vid det tillfälle då utdelningen sker. För granskningen av skattefriheten delas dividenderna upp i olika ka-

tegorier på vilka det tillämpas olika bestämmelser med syftet att förhindra kringgående av skatt.

Det mottagande bolaget kan också välja alternativet att bestämmelserna om skattefrihet för dividender inte tillämpas på dividenden, vilket innebär att dividenden behandlas som skattepliktig inkomst. Valet kan ha konsekvenser för vissa situationer där internationell beskattning tillämpas.

För att små bolags dividendinkomster ska vara skattefria krävs det att det utdelande bolaget är inhemskt eller har sitt hemvist i en stat med vilken Storbritannien har slutit ett dubbelbeskattningsavtal, om avtalet tillämpas på det utdelande bolaget och innehåller en bestämmelse om förbud mot diskriminering. I en sådan situation får dock det utdelande bolaget inte ha dubbelt hemvist. Dessutom krävs det att dividendinkomsten inte är förknippad med kringgående av skatt.

I *Frankrike* är både inhemsk och utländsk dividendinkomst skattepliktig inkomst. Av dividenden kan dock 95 procent vara skattefri om bolaget väljer att denna regel ska tillämpas i dess beskattning. Den effektiva skattesatsen för dividendinkomsterna är då 1,72 procent. Regeln får tillämpas på samfundsskattepliktiga som betalar ut dividend i Frankrike och på utländska samfund med fast driftställe i Frankrike. Dessutom får den tillämpas på dividender från utlandet. För att regeln ska kunna tillämpas krävs det att mottagaren har ägt minst fem procent av det utdelande bolagets aktiekapital under minst två år.

Dividender mellan bolag som hör till den grupp av bolag som omfattas av regleringen av koncernbeskattningen är skattefria.

I *Nederländerna* är dividender skattefria om mottagaren äger minst fem procent av det utdelande bolagets aktiekapital eller mottagarens aktier berättigar till minst fem procent av det totala röstetal som bolagets aktier medför. Bestämmelsen tillämpas under förutsättningen att det utdelande bolaget har sitt hemvist i en medlemsstat inom EU med vilken Nederländerna har slutit ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en bestämmelse om ett sådant avdrag för källskatt på dividend som baserar sig på andelen av rös-

terna i bolaget. Dessutom förutsätts det att aktierna hänför sig till företagsverksamhet, och att det således inte är fråga om en portföljinvestering.

I *Österrike* är inhemska dividender skattefria oberoende av aktieägarens andel av aktiekapitalet. De kostnader som aktieägandet medför är däremot inte avdragsgilla i beskattningen. Dividendinkomster från bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet är skattefria när mottagaren har ägt minst tio procent av aktiekapitalet i det utdelande bolaget under ett år. Under samma förutsättningar är dividenden skattefri även när den kommer från en stat utanför EU och det utdelande samfundet är jämförbart med ett Österrikiskt samfund. I stället för skattefrihet kan man tillämpa ett system med gottgörelse, varvid den samfundsskatt som betalats i utlandet gottgörs vid beskattningen av dividendinkomsten. Syftet med gottgörelsesystemet är att förhindra skattefrihet i fall där det utdelande samfundet har betalat låg skatt. Som låg skattenivå betraktas en skattesats på 15 procent.

Portföljdividender från EES-stater är också skattefria utan begränsningar som gäller ägartiden. Även i sådana fall kan man i stället för skattefrihet tillämpa ett gottgörelsesystem om skattenivån i det utdelande samfundets hemstat är över tio procent lägre än samfundsskatten i Österrike. Portföljdividender från andra stater utanför EU är också skattefria om det utdelande samfundet är jämförbart med ett österrikiskt samfund och har sitt hemvist i en stat med vilken Österrike har slutit ett omfattande avtal om ömsesidig handräckning. Även då kan man i stället för skattefrihet tillämpa ett avräkningssystem, om skattenivån i det utdelande samfundets hemstat är över tio procent lägre än samfundsskatten i Österrike eller om bestämmelser om skattefrihet i hög grad tillämpas på det utländska samfundets inkomst.

Utdelning av fritt eget kapital i en del stater

I *Sverige* har begreppet ett stort omfång i beskattningen. I beskattningen behandlas utdelade medel i regel som dividendinkomst oberoende av om medlen tas från det fria eller det bundna egna kapitalet. Anskaffningsutgiften för aktien dras inte av från utdel-

ningen. Dividenden (sv aktieutdelningen) är en utdelning av medel från det fria egna kapitalet ("överkursfonden") enligt den svenska bolagslagstiftningen. Utdelning vid upplösningen av ett bolag och när bolagets egna aktier löses in beskattas i huvudsak som överlåtelse.

I de *danska* skattesystemet är begreppet dividend likaså brett. Medel som ett aktiebolag delar ut behandlas i regel som dividendinkomst oberoende av om de tas från det fria eller det bundna egna kapitalet. Anskaffningsutgiften för aktien dras inte av från utdelningen. En sänkning av det fria egna kapitalet kan likväl på anhållan beskattas som en överlåtelse till exempel i en situation där det finns en grundad företagsekonomisk anledning för återbetalning av kapital. Medel som delas ut när ett bolag löser in egna aktier betraktas i beskattningen i huvudsak som dividend, och anskaffningsutgiften dras inte av från de mottagna medlen. Även medel som delas ut när ett bolag upplöses betraktas i beskattningen som dividend, och inget avdrag görs för anskaffningsutgiften. Utdelning av medel vid upplösning beskattas likväl som överlåtelse medräknat avdrag för anskaffningsutgifter för aktierna om medlen delas ut under det år då upplösningen slutförs eller om tillstånd till beskattning som överlåtelse har getts på anhållan av grundad anledning.

Andelslags avdragbara överskott i en del stater

I *Sverige* är ett andelslag (*kooperativ förening*), precis som ett aktiebolag, en separat skattskyldig som i huvudsak beskattas enligt motsvarande regler som aktiebolag. På kooperativa föreningar tillämpas likväl under vissa förutsättningar enkelbeskattning, eftersom den vinstutdelning som sker i form av återbäring (rabatt) vid köp eller efterlikvid (pristillägg) vid försäljning är avdragsgilla utgifter för föreningarna. En sådan inkomst beskattas i praktiken som medlemmens inkomst. En kooperativ förening kan på vissa villkor även dela ut överskottsmedel som avdragsgill vinst på basis av insatsernas storlek.

Den särskilda regleringen för kooperativa föreningar gäller sådana kooperativ som är öppna vad gäller medlemskap och som tillämpar lika rösträtt. I en öppen kooperativ fö-

rening kan ingen vägras medlemskap utan särskilda skäl med hänsyn till verksamhetens karaktär och omfattning, föreningens syfte eller någon annan omständighet. Med lika rösträtt avses att varje medlem har en och endast en röst.

I Norge är andelslag (samvirkeforetak) separerat skattskyldiga juridiska personer som i regel omfattas av samma skattebestämmelser som aktiebolagen. Huvudregeln är att ett andelslags utdelning av medel i beskattningen behandlas på motsvarande sätt som aktiebolags utdelning av dividend. På de traditionella andelslagen inom jordbruket, fisket och konsumentsektorn tillämpas dock särskilda bestämmelser enligt vilka den utdelning av medel som grundar sig på medlemmars inköp och försäljningar inte behandlas som dividend, utan som en avdragsgill utgift, som dock endast får dras av på inkomst av medlemshandel. Till den del den överskrider medlemshandeln är utdelningen av medel inte avdragsgilla utgifter, men bestämmelserna om dividender tillämpas dock inte på sådan utdelning.

Den utdelning av tillgångar som grundar sig på traditionella andelslags inköp och försäljningar inom jordbruket, fisket och konsumentsektorn är beskattningsbar inkomst för medlemsföretag. Som företag betraktas i detta sammanhang även privata näringsidkare. För andra fysiska personer är utdelningen av medel däremot inte skattepliktig inkomst även om beloppet av de tillgångar som delas ut överskrider det belopp som andelslaget får dra av i beskattningen som avdragsgilla utgifter.

I beskattningen av övriga andelslag än de traditionella andelslagen inom jordbruket, fisket och konsumentsektorn behandlas utdelningen av medel på motsvarande sätt som vid aktiebolags dividendutdelning. Bestämmelserna om dividend tillämpas även på den ränta som betalas på andelskapitalet. Ränta på ett andelskapital som underskrider 100 norska kronor är befriad från skatt.

I Tyskland är andelslag som tjänar ekonomiska syften skyldiga att betala samfunds-skatt. Andelslag som har grundats för bestämda ändamål omfattas av särskilda skattelättnader. Sådana är till exempel icke-handelsmässiga andelslag inom skogsbran-

schen samt, om vissa villkor uppfylls, även andelslag inom jordbruket.

I regel beskattas andelslag på motsvarande sätt som aktiebolag, men andelslagets återbäring till andra än medlemmar anses i beskattningen av andelslaget som en avdragsgill utgift för näringsverksamheten. Återbäringen till medlemmar är en avdragsgill kostnad upp till det belopp som motsvarar inkomsten från medlemshandeln. Den utdelning av medel som har definierats som kapitalinkomst utgör i sin helhet kapitalinkomst för mottagaren. Prisnedsättningar, som t.ex. direkta erbjudanden och bonus, betraktas inte som utdelning av tillgångar, utan som utgifter för näringsverksamhet.

### 1.3 EU-lagstiftning som inverkar på beskattningen av dividender

I och med fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) inverkar EU-rätten i hög grad på Finlands nationella skattesystem och skattelagstiftning. Regleringen av dividendbeskattningen påverkas av moder- och dotterbolagsdirektivet. Dessutom måste regleringen i FEUF vad gäller frihetsrättigheter beaktas. Till frihetsrättigheterna i FEUF hör etableringsfriheten, fri rörlighet för kapital, fri rörlighet när det gäller arbetskraften och fritt utbud av tjänster, varav de två förstnämnda även inverkar på dividendbeskattningen. Utöver frihetsrättigheterna innehåller FEUF ett regelverk för statliga stöd som i vissa situationer har betydelse för skattelagstiftningen.

I och med avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet) gäller bestämmelserna om fri etableringsrätt och fri rörlighet för kapital även EES-området.

Etableringsfriheten och kapitalets fria rörlighet

Bestämmelserna om etableringsrätten i artikel 49 i FEUF och artikel 31 i EES-avtalet förbjuder begränsningar rättigheterna för en medborgare i en medlemsstat att etablera sig på en annan medlemsstats territorium. Bestämmelserna gäller såväl fysiska personer som bolag.

Bestämmelserna om kapitalets fria rörlighet i artikel 63 i FEUF och artikel 40 i EES-

avtalet förbjuder begränsningar i kapitalrörelsen mellan medlemsstater. I artikel 63 i FEUF förbjuds dessutom begränsningar i kapitalrörelsen mellan medlemsstaterna och tredje land.

Ur dividendbeskattningsperspektiv berör såväl etableringsrätten som den fria kapitalrörligheten dividender som betalas mellan EU- eller EES-stater. På personer som bor i s.k. tredjeländer och som har sin hemort i någon annan stat än en EU- eller en EES-stat tillämpas bara principen om fri rörlighet för kapital.

Den rättspraxis som utvecklas vid Europeiska unionens domstol (EU-domstolen) har stor betydelse för tolkningen av frihetsrättigheterna. Enligt denna rättspraxis är etableringsfriheten en grundläggande frihetsrättighet som gäller situationer där en part har bestämmanderätt över en annan. Etableringsfriheten har i domstolens etablerade rättspraxis tillämpats i situationer där ett samfund har ägt en sådan andel i ett annat samfund som ger det inflytande över detta samfunds beslut och möjlighet att bestämma över dess verksamhet. Principen har bekräftats till exempel i punkt 34 i domen i mål C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy. I detta fall var det fråga om källskatten på dividend som betalas av ett finskt dotterbolag till dess moderbolag med bolagsformen SICAV och hemvist i Luxemburg. I domen bekräftas dessutom tolkningen att etableringsfriheten kan tillämpas när ett utländskt samfund är i samma situation som ett inhemskt även om det utländska samfundet inte är ett sådant bolag som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet.

I EU-domstolens avgöranden tillämpas kapitalets fria rörlighet när ägande i ett bolag inte ger sådant inflytande som beskrivits ovan. Kapitalets fria rörlighet har i rättspraxis utvecklats vid domstolen tillämpats exempelvis i situationer där en delägare äger under tio procent av ett bolags kapital eller aktier som ger under tio procent av rösterna i bolaget. När ägarandelen är under tio procent är det fråga om portföljplaceringar. Den fria kapitalrörligheten har tillämpats exempelvis i målet C-436/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH, där det bland annat var fråga om skattefriheten för portföljdividender

från bolag med hemvist i ETA-länder eller i tredje land.

Enligt EU-domstolens avgörande strider beskattningen mot etableringsfriheten om två personer i samma ställning för verksamhet som överskrider gränsen mellan stater beskattas så att en av personerna får en ofördelaktigare ställning i beskattningshänseende. Även i sådana fall kan olika beskattning dock vara tillåten när det finns en rättfärdigande grund. Rättfärdigandegrunden kan godtas om det är motiverat av tvingande skäl som ansluter sig till det allmänna intresset och den i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen kan användas för att säkerställa att målet i fråga uppnås samtidigt som man inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet.

#### Moder- och dotterbolagsdirektivet

Genom moder- och dotterbolagsdirektivet befrias dividender och övriga vinster som dotterbolag betalar till sitt moderbolag från skatt. Syftet med regleringen är att undvika dubbel inkomstbeskattning på moderbolagets nivå. I direktivet förutsätts det att den medlemsstat där moderbolaget hör hemma antingen avstår från att beskatta sådan vinstutdelning som avses i direktivet eller tillåter moderbolaget dra av en sådan skatteandel som motsvarar den skatt som dotterbolaget har betalat för denna vinst. Utöver detta krävs det i direktivet att den utdelade vinsten är helt befriad från källskatt i den stat där dotterbolaget har sitt hemvist.

Moder- och dotterbolagsdirektivet gäller endast direktinvesteringsdividender det vill säga situationer där mottagaren av dividenden har direkt kontroll över minst tio procent av kapitalet i det utdelande bolaget. Det krav i direktivet som gäller ägarandelen är ett minimikrav, och medlemsstaterna kan således även tillämpa mindre ägarandelar i sin nationella lagstiftning. I direktivet ges en möjlighet att ersätta detta krav som gäller kapitalandelen med ett krav som gäller kontrollen av rösträtterna.

Till de bolagsformer som omfattas av direktivet hör till exempel aktiebolag, europabolag och i allmänhet även andelslag. Bolagets hemort i skattehänseende måste enligt skattelagstiftningen i någon EU-stat finnas i

staten i fråga, och den får inte finnas utanför EU enligt något dubbelbeskattningsavtal. Utanför direktivets tillämpningsområde hamnar till exempel de sammanslutningar som inte är skyldiga att betala samfundsskatt.

#### 1.4 Bedömning av nuläget och de viktiga förslagen

Samfundsskattesatsen och kapitalinkomstskatten

Skattesatsen för den finska samfundsskatten har sedan den 1 januari 2012 varit 24,5 procent. Efter den reform av företags- och kapitalbeskattningen som genomfördes 2005 var skattesatsen 26 procent. Bakgrunden till reformen var trycket att avskaffa gottgörelsesystemet för bolagsskatten som berodde på EU:s grundfördrag.

Många länder har sänkt sina samfundsskatter så som beskrivs ovan. Enligt s. 38 i Eurostatrapporten Taxation trends är den genomsnittliga skattesatsen för samfundsskatten i EU:s medlemsländer år 2013 ca 23 procent. Enligt OECD:s skattedatabas är den genomsnittliga samfundsskatten i OECD:s medlemmar år 2013 ca 25,5 procent. I Norden har Sverige en bolagsskatt på 22 procent, medan den i Danmark är 25 procent och i Norge 28 procent.

Skattesatsen för samfundsskatten är för närvarande lägre i Finland än i EU:s västliga medlemsstater men högre än i de baltiska länderna och i de övriga länderna i östra Europa. På s. 48 i mellanrapporten 35/2010 har arbetsgruppen för utveckling av beskattningen konstaterat att samfundsskattens roll i skattesystemet har förändrats under de senaste årtiondena i och med internationaliseringen av företagets verksamhetsmiljö. Enligt rapporten tyder forskningsresultaten på att samfundsskattens betydelse för investeringarna har ökat. Skattesatsen inverkar dessutom på storleken av de vinster som rapporteras i hemlandet och följaktligen på skatteintäkterna. Samfundsskatten spelar i princip en viktig roll som komplement till personbeskattningen, men den har försvagats av den snabba sänkningen av skattesatserna.

Den skattesats som tillämpas på kapitalinkomster i Finland har sedan ingången av år 2012 varit 30 eller 32 procent beroende på

inkomstens storlek. Skattesatsen var den samma som för samfundsskatten ända tills gottgörelsesystemet avskaffades, vilket hade sin grund i att den skatt som togs ut på dividender i gottgörelsesystemet var lika stor som den samfundsskatt som gottgjordes. I företags- och samfundsskattereformen 2005 differentierades skattesatserna för kapital- och samfundsskatten, vilket möjliggjorde en betydande sänkning av samfundsskatten. Efter reformen var skattesatsen för kapitalinkomsten 28 procent.

När nivån på kapitalinkomsten fastställs, beaktas andra synpunkter än de som vägs in i samfundsskatten. Den internationella skattekonkurrensen har inte samma betydelse när skattesatsen för kapitalinkomster övervägs som när skattesatsen för samfundsskatten övervägs.

Enligt programmet för statsminister Katainen ska förutsättningarna för företagen att sysselsätta fler, växa och investera förbättras genom att beskattningen av företagen lindras och tyngdpunkten i beskattningen flyttas från beskattning av samfund till beskattning av delägare. I enlighet med detta föreslås det i denna proposition att skattesatsen för samfundsskatten som anges i 124 § 2 mom. i inkomstskattelagen sänks med 4,5 procentenheter till 20 procent. Syftet med denna betydande sänkning av skattesatsen är att stärka Finlands ställning i en internationell miljö och ge företagen ett starkare incitament att rapportera sina vinster i Finland. Sänkningen av skattesatsen för samfundsskatten ska enligt förslaget förutom aktiebolag även gälla andra samfund, såsom andelslag. När skattesatsen för samfundsskatten sänks flyttas tyngdpunkten i beskattningen i riktning mot aktiebolagens som andelslagens vinstutdelning. Regeringen har för avsikt att lämna riksdagen en separat proposition om hur ändringarna ska genomföras i beskattningen av andelslagens medlemmar.

Enligt regeringsprogrammet ska skatten på kapitalinkomster höjas så att beskattningen blir socialt rättvisare och skattebetalningsförmågan beaktas bättre. Inkomstskattesatsen för kapitalinkomster är för närvarande 30 procent, utom för den del av den skattskyldiges kapitalinkomst som överskrider 50 000 euro för vilken den är 32 procent. Det föreslås att gränsen för progressiviteten i ka-



pitalinkomstskatten sänks till 40 000 euro, vilket skärper beskattningen av kapitalinkomster.

Aktiebolags vinstutdelning och utdelning från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet

I enlighet med riktlinjerna i regeringsprogrammet föreslås det i samband med sänkningen av skattesatsen för samfundsskatten även ändringar i beskattningen av dividender. Syftet med de föreslagna ändringarna i beskattningen av dividender som tas emot av fysiska personer är att flytta tyngdpunkten i beskattningen från beskattning av bolag till beskattning av mottagare av dividender. Dessutom föreslås det att sådan utdelning från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet som avses i aktiebolagslagen vid beskattningen i regel ska behandlas som dividender, utom i situationer för vilka särskilda bestämmelser utfärdas.

Fysiska personers dividendinkomster

Dividender från inhemska bolag

I det nuvarande systemet för beskattning av dividender ska aktieägare alltid betala skatt på dividendinkomster från offentligt noterade bolag. Den skattepliktiga delen av dividendinkomsterna är 70 procent. I propositionen föreslås att den skattepliktiga delen av dividendinkomsterna från offentligt noterade bolag höjs från 70 procent till 85 procent. Av dividendinkomsterna ska således 15 procent vara skattefri inkomst i stället för nuvarande 30 procent.

I det nuvarande systemet för beskattningen av dividender delas dividendinkomster från andra än offentligt noterade bolag upp i en del som hänförs till förvärvsinkomsterna och en del som hänförs till kapitalinkomsterna. Uppdelningen baseras på bolagets nettoförmögenhet. Dessutom är en del av den dividendinkomst som beskattas som kapitalinkomst skattefri upp till 60 000 euro. På grund av skattefriheten är dividenden föremål för beskattning bara vid beskattningen av de utdelande samfunden enligt skattesatsen för samfundsskatten. Den totala skattesatsen vid beskattningen av dividender från bolaget som

inte är offentligt noterade anses bildas av såväl den samfundsskatt som bolaget betalar och den kapital- och förvärvsinkomstskatt som aktieägaren betalar.

Enligt förslaget ska dividender från bolag som inte är offentligt noterade i överensstämmelse med det nuvarande systemet delas upp i en förvärvs- och en kapitalinkomst del på basis av en årlig avkastning beräknad utifrån bolagets nettoförmögenhet. I propositionen föreslås det att 25 procent av den dividend som betraktas som kapitalinkomst ska vara skattepliktig kapitalinkomst till den del dividendens storlek motsvarar en årlig avkastning på åtta procent av det matematiska värdet på aktien i stället för den nuvarande årliga avkastningen på nio procent. Regleringen ska likväl tillämpas på dividendinkomster på högst 150 000 euro per år. Av den dividend som överskrider detta eurobelopp ska 85 procent vara skattepliktig kapitalinkomst och 15 procent skattefri inkomst. Av den dividend som överskrider det belopp som motsvarar en årlig avkastning på 8 procent ska 75 procent utgöra skattepliktig förvärvsinkomst och 25 procent skattefri inkomst. I och med den föreslagna ändringen i beskattningen av delägare blir den dividendinkomst på 60 000 euro som för närvarande är skattefri delvis skattepliktig inkomst.

Dividender från utländska företag som avses i 33 c § i inkomstskattelagen

I det nuvarande systemet för beskattning av dividender är dividendinkomster som en fysisk person får från sådana bolag och samfund som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet och som har hemvist i stater som Finland har slutit dubbelbeskattningsavtal med delvis skattefri kapital- eller förvärvsinkomst. De är därför gynnade i jämförelse med dividendinkomster från andra stater, vilka är skattepliktiga i sin helhet. När man beräknar den årliga avkastningen av aktier i ett utländskt bolag som inte är noterat används aktiens marknadsvärde som grund för beräkningen. Vid beräkningen av den årliga avkastningen av finska samfunds aktier utgår man däremot från det matematiska värde på aktien som avses i värderingslagen.

De nuvarande bestämmelserna ska enligt förslaget ändras så att reglerna för inhemska

dividender tillämpas på dividender från samfund med hemvist i en medlemsstat i EU även när det inte är fråga om bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet. Dessutom föreslås det att de bestämmelser som gäller inhemska dividender ska tillämpas på dividender från samfund med hemvist i EES-stater. Det utdelande samfundet bör enligt lagstiftningen i den stat där samfundet har sitt hemvist ha sin hemort i denna stat, och hemorten får inte enligt något dubbelbeskattningsavtal ligga i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Det nuvarande sättet att bestämma den årliga avkastning av aktier som används vid beskattningen av dividender från utländska bolag som inte är noterade ska enligt förslaget ändras så att bestämningen sker på samma sätt som vid beskattningen av dividender från Finland. Som grund för beräkningen av den årliga avkastningen föreslås aktiens matematiska värde. På grund av de problem som är förknippade med bestämningen av det matematiska värdet på aktier i utländska samfund förestås det dessutom att den årliga avkastningen av en aktie också ska kunna bestämmas utifrån aktiens marknadsvärde i enlighet med nuvarande bestämmelser. Det senare sättet ska kunna tillämpas om en utredning som behövs för en bestämning av aktiens matematiska värde inte framläggs. Genom de föreslagna ändringarna kan beskattningen av dividender från EU- och EES-länderna bringas i överensstämmelse med kravet om etableringsfrihet i FEUF och EES-avtalet som behandlats i avsnitt 1.3 ovan.

På utländska samfund ställs kravet att samfundet har samma ställning som ett finskt samfund. En förutsättning för den partiella skattefrihet för dividender från ett utländskt samfund ska enligt förslaget i fortsättningen alltid vara att det utdelande samfundet är skyldigt att betala skatt på sin inkomst utan valmöjlighet eller rätt till skattebefrielse. Det här villkoret, som ska anges i en särskild bestämmelse, ska till skillnad från motsvarande reglering i gällande lagstiftning även tillämpas på dividender från samfund med hemvist i stater som Finland har slutit dubbelbeskattningsavtal med. Dessutom förutsätts det enligt förslaget att det utdelande samfundet betalar minst tio procent av den inkomst som dividenden tas av i skatt. Genom kravet på en

lägsta skattenivå avses i förslaget en nominell skattesats som i EU:s medlemsstater år 2013 är i medeltal 23 procent och som är lägst i Bulgarien där den är tio procent.

I den nuvarande lagstiftningen anses kraven på skattskyldighet och nivån på skatten uppfyllda i fall där moder- och dotterbolagsdirektivet kan tillämpas, eftersom de bolag som enligt direktivet omfattas av skattefrihet är skyldiga att betala någon av de skatter som nämns i bilagan till direktivet. I direktivet krävs likväl inte uttryckligen att de bolag som avses i direktivet betalar minst tio procent av sin vinst i skatt. Därför ska det när det gäller dividender från sådana utländska bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet inte ställas något separat krav om en skattenivå på tio procent.

De föreslagna ändringarna i beskattningen av dividendinkomster från utlandet utvidgar tillämpningsområdet för den partiella skattefriheten för dividendinkomster till dividender från sådana samfund med hemvist i medlemsstater i EU eller EES som är i samma ställning som ett finskt samfund. Utvidgningen av tillämpningsområdet till dividender från samfund med hemvist i EES-stater innebär att dividender från samfund med hemvist i Norge, Island och Liechtenstein blir delvis skattefria.

Privatpersoners eller dödsboms dividendinkomster från förvärvskällor inom näringsverksamhet och jordbruk

I det nuvarande systemet är 70 procent av en fysisk persons dividendinkomster som hör till näringsverksamhet eller jordbruk skattepliktig företagsinkomst oberoende av om dividenden kommer från ett offentligt noterat bolag eller ett bolag av annat slag. Dividendinkomster som hör till näringsverksamhet och jordbruk delas tillsammans med den fysiska personens övriga företagsinkomst upp i en del som ska beskattas som förvärvsinkomst och en del som ska beskattas som kapitalinkomst utifrån den nettoförmögenhet som hör till näringsverksamheten. Det beror således på näringsverksamhetens eller jordbrukets nettoförmögenhet om den dividend som ingår i en sådan inkomst blir beskattad som kapital- eller förvärvsinkomst.

Eftersom en fysisk persons företagsinkomst i praktiken huvudsakligen beskattas som förvärvsinkomst, föreslås det att den skattepliktiga delen av de dividendinkomster som hänförs till företagsinkomsten bestäms så, att den motsvarar beloppet av den skattepliktiga delen av den dividend som beskattas som förvärvsinkomst.

Den skattepliktiga delen av dividender som hör till näringsverksamhet eller jordbruk och som delas ut av ett offentligt noterat bolag föreslås bli 85 procent, vilket innebär att skattebördan på dessa dividendinkomster kommer att motsvara beskattningen av dividender från offentligt noterade bolag som hör till förvärvskällan för annan verksamhet.

#### Näringsammanslutningars dividendinkomster

Grundprinciperna för beskattningen av näringsammanslutningar ska enligt förslaget inte ändras. Från en delägares andel i sammanslutningens inkomst, som ska beskattas som delägarrens inkomst, ska man således även i fortsättningen dra av den del av den ingående dividendinkomsten av som är skattefri inkomst enligt bestämmelserna om beskattning av delägare. Dividender som hör till förvärvskällan för sammanslutningens övriga verksamhet ska delas ut enligt nuvarande bestämmelser så att de beskattas direkt som delägarrens inkomst enligt de bestämmelser i inkomstskattelagen som tillämpas på delägarerna.

#### Samfunds dividendinkomster

##### Dividender från inhemska samfund

I det nuvarande systemet har kedjebeskattnings av dividender mellan företag i huvudsak förhindrats genom att dividenderna har gjorts skattefria. Av dividendinkomsten är 75 procent likväl skattepliktig inkomst när ett bolag som inte är noterat mottar dividender från ett offentligt noterat bolag av vars aktiekapital det mottagande bolaget när utdelningen sker äger mindre än tio procent. Den skattepliktiga delen av dividenden är i det nuvarande systemet fastställd så att dividenden beskattas ungefär lika hårt som dividender som en fysisk person får från ett offentligt noterat bo-

lag Dessutom är 75 procent av den dividend som en penning-, försäkrings- eller pensionsanstalt får på sina direktinvesteringsaktier s

Dividender mellan samfund ska enligt förslaget fortsättningsvis i regel vara skattefria. Dividender som ett bolag som inte är noterat mottar av ett noterat bolag är i dag delvis skattepliktiga. Enligt förslaget blir sådana dividender i sin helhet skattepliktig inkomst när det mottagande bolagets direkta aktieinnehav i det utdelande bolaget är under tio procent. Med den här ändringen strävar man efter att i beskattningen av dividender uppnå en nivå som motsvarar nivån på beskattningen av dividender som fysiska personer får från offentligt noterade bolag på ett sätt som står i samklang med det nuvarande systemet. När dividender som ett bolag som inte är noterat får från ett offentligt noterat bolag i sin helhet utgör skattepliktig inkomst, kommer storleken på den skatt som en fysisk person betalar på dividender från det offentligt noterade bolaget som personen äger via det icke noterade bolaget att ligga så nära storleken på den skatt som en fysisk person betalar för aktier i det offentligt noterade bolaget som personen äger direkt som möjligt. Det har ovan föreslagits att 85 procent av den dividend som en fysisk person får direkt från ett offentligt noterat bolag ska vara skattepliktig inkomst, vilket innebär att skattebelastningen på de dividender som en fysisk person får direkt är 25,5–27,2 procent. Om skattesatsen för samfundsskatten sjunker till 20 procent uppnås i beskattningen av dividendinkomster som fås via ett bolag när bestämmelsen om en årlig avkastning på åtta procent kan tillämpas och när dividenden uppgår till högst 150 000 euro nästan samma nivå på skatten, ca 26 procent, som vid beskattningen av dividender som en fysisk person mottar direkt.

Enligt förslaget ska 75 procent av beloppet av de dividender som penning-, försäkrings- och pensionsanstalter får för aktier som ingår i deras investeringstillgångar vara skattepliktig.

##### Dividender från utländska samfund som avses i 6 a § i näringskattelagen

I det nuvarande systemet för beskattning av dividender gäller bestämmelserna om dividender som samfund får från hemlandet även

dividender från sådana bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet. Av de dividendinkomster som penning-, försäkrings- och pensionsanstalter får från bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet på aktier som ingår i deras investeringstillgångar är 75 procent skattepliktiga om ägarandelen är under tio procent. Av dividendinkomsterna från bolag som inte omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet är 75 procent skattepliktig inkomst om dividenden delas ut av ett samfund med vilket Finland har slutit ett dubbelbeskattningsavtal som tillämpas på dividenden. I övriga situationer är dividenden i sin helhet skattepliktig inkomst.

Det föreslås att de nuvarande bestämmelserna ändras så att reglerna för inhemska dividender tillämpas på dividender från samfund med hemvist i en medlemsstat i EU även när det inte är fråga om ett bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet. Det föreslås också att de bestämmelser som gäller inhemska dividender ska tillämpas på dividender från samfund med hemvist i EES-stater. Ett villkor för dessa är att samfundet har samma ställning som ett finskt samfund. En förutsättning är enligt förslaget att samfundet som delar ut dividenden enligt lagstiftningen i dess hemviststat har sin hemort i denna stat och att denna hemort inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal finns i en stat utanför EU eller ETA. Genom de föreslagna ändringarna kan beskattningen av dividender från EU- och EES-länderna bringas i överensstämmelse med kravet om etableringsfrihet i FEUF och EES-avtalet som har behandlats i avsnitt 1.3 ovan.

Förutom den utvidgning av tillämpningsområdet som avses ovan, föreslås det att en av förutsättningarna för partiell skattefrihet för dividender ska vara att det utdelande samfundet är skyldigt att betala skatt på sin inkomst utan valmöjlighet eller rätt till skattebefrielse. Dessutom förutsätts det enligt förslaget att det utdelande samfundet betalar minst tio procent av den inkomst som dividenden tas av i skatt. När det gäller utländska bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet ska det inte ställas något separat krav om en skattenivå på tio procent.

En annan ändring som föreslås är att 75 procent av de dividendinkomster som penning-, försäkrings- och pensionsanstalter

får för aktier i andra samfund än de bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet vilka ingår i deras investeringstillgångar ska vara skattepliktiga. Dessutom föreslås det att bestämmelserna ändras så att dividender från sådana bolag som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet blir skattepliktiga i sin helhet, om mottagaren äger under tio procent av aktiekapitalet. På grund av moder- och dotterbolagsdirektivet kommer dividenderna dock som nu att vara skattefria när ägarandelen är minst tio procent.

Det föreslås dessutom att dividender från samfund med hemvist utanför EU och EES, vilka nu är delvis skattefria, ska bli skattepliktiga i sin helhet. Det här ska gälla både dividender från stater som Finland har slutit ett dubbelbeskattningsavtal med och dividender från andra stater. Dividend på en direktinvesteringsaktie kan då likväl enligt ett dubbelbeskattningsavtal vara skattefri i Finland på det sätt som beskrivs i ovan. Med en skattsamfundsskatt på 24,5 procent har den nuvarande lagstiftningen lett till en skattesats på ca 18,37 procent för de delvis skattefria dividenderna. När skattesatsen för samfundsskatten sänks så som ovan föreslagits och dividenderna görs skattepliktiga i sin helhet, blir skattesatsen för dividenderna ca 20 procent.

De föreslagna ändringarna i beskattningen av dividendinkomster från utlandet utvidgar tillämpningsområdet för skattefriheten för dividendinkomster till dividender från sådana samfund med hemvist i medlemsländer i EU och EES som är i samma ställning som ett finskt samfund. Utvidgningen av tillämpningsområdet till dividender från samfund med hemvist i EES-länder innebär att dividender från samfund med hemvist i Norge, Island och Liechtenstein blir delvis skattefria. Dividender från direktinvesteringsaktier i Norge och Island har redan tidigare varit skattefria enligt artikel 23 stycke 3 i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet. När den partiella skattefriheten för dividendinkomster avskaffas stiger skattesatsen för dividender från stater utanför EU och EES och stater som Finland inte har dubbelbeskattningsavtal med samt för dividender på portföljaktier i dessa avtalsstater.

Utdelning från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet

Behandlingen av utdelning av medel som återbetalning av kapital i beskattningen enligt den rättspraxis som GABL gav upphov till står inte i samklang med de nuvarande, helt annorlunda principer enligt ABL för kapitalstrukturen och utdelningen av medel i aktiebolag. Den tolkning enligt ABL som har tillämpats i beskattningen av olika utdelningar av medel, har i och med den nya lagstiftningen för bolag lett till att särskilt utdelning av fritt eget kapital används i stället för dividendutdelning eller som komplement till den. Dessa utdelningar används således för att undgå skatt som tas ut på dividender.

För att uppdatera de skattebestämmelser som tillämpas vid utdelning av medel föreslås det att utdelning av medel från andra poster under det fria egna kapitalet än vinstmedel ska beskattas som dividender i överensstämmelse med ABL. Enligt förslaget ska grundprincipen vara att utdelning av fritt eget kapital beskattas som dividend, vilket ska kompletteras av en möjlighet att i vissa fall behandla utdelningar av medel från andra poster under det fria egna kapitalet än vinstmedel som överlåtelse. I detta sammanhang förslås inga ändringar i bestämmelserna om förtäckt dividend som definieras i 29 § i lagen om beskattningsförfarande. Inga ändringar i tillämpningsområdet för bestämmelserna om förtäckt dividend föreslås heller.

I propositionen föreslås bara att utdelning av medel från poster inom fritt eget kapital ska behandlas som dividendutdelning, eftersom utdelning från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet för närvarande är den form av utdelning som används oftast vid sidan av dividendutdelning. Det föreslås inga nya bestämmelser om utdelning av medel från poster inom bundet eget kapital, om utdelning som ett bolag genomför genom att förvärva eller lösa in egna aktier eller om beskattningen av medel som fås när ett bolag upplöses.

Beskattning av medel som delas ut från fonder för fritt eget kapital som dividend

Det finns goda skäl att beskatta vinstutdelning och utdelning av medel från andra fon-

der för fritt eget kapital på ett enhetligt sätt som dividend. Överföring av fritt eget kapital till delägarna kan i regel anses ha karaktären av vinstutdelning. I ABL jämföras dividendutdelning med utdelning av annat fritt eget kapital såväl vad gäller villkor som förfarande. Om de behandlades olika i beskattningen skulle det vara möjligt att inverka på beskattningen genom genomföra utdelningen från lämpliga fonder. Behandlas olika poster inom det fria egna kapitalet på olika sätt i beskattningshänseende, uppstår ett oklart och svåradministrerat system.

När medel inte tas upp som vinstmedel utan i stället i någon annan fond inom det fria egna kapitalet säger det inte så mycket om medlens ursprung. I fonden för inbetalt fritt eget kapital tas medel upp från otaliga källor. Dessutom ändras poster som tagits upp i olika fonder, och de kan bearbetas på olika sätt. Om det i fonden för inbetalt fritt eget kapital under årens lopp har skett ett stort antal transaktioner som har olika orsaker och gäller olika belopp, uppstår svåra tolkningsfrågor, och det blir omöjligt att utreda varifrån medlen i fonden kommer.

Såväl de offentligt noterade aktiebolagen som övriga aktiebolag har under de senaste åren i allt högre grad vid sidan av dividendutdelningen eller i stället för den delat ut medel ur fonden för inbetalt eget kapital. Av Skatteförvaltningens data framgår det att de belopp som aktiebolagen delar ut av andra medel än vinstmedel har varit mera omfattande och skett oftare på årsbasis i offentligt noterade bolag än i andra bolag. En årsvis granskning av utdelningen från offentligt noterade bolag visar klart att dividendutdelningen och annan utdelning av medel i många bolag bildat en helhet där dividendutdelningen helt eller delvis har ersatts av annan utdelning. I den information om utdelningen av resultatet som olika bolag riktat till placerare har dividendutdelning och annan utdelning av medel till och med jämförts med varandra. Alla bolag delar likväl inte ut andra medel till sina delägare än dividend, varför delägare i olika bolag är i olika ställning i beskattningshänseende även om situationerna ur delägarnas synvinkel motsvarar varandra ekonomiskt.

När man granskar de dividendutdelningar och utdelningar av andra medel som genom-

förts åren 2007—2013 i offentligt noterade bolag, observerar man att utdelningen av medel har skett på liknande sätt som dividendutdelningen; beloppet som delats ut har delats ut som ett bestämt belopp per aktie. En del av bolagen har eventuellt ersatt dividendutdelningen med någon annan utdelning av medel.

Särskilt i offentligt noterade bolag, där aktieägaren fungerar som investerare och det inte finns någon annan relation mellan bolaget och aktieägaren, står syftet med utdelningen av medel i strid med nuvarande beskattningspraxis för utdelningen. I beskattningen har utdelning av medel huvudsakligen behandlats som återbetalning av kapital fastän utdelning av medel som investerats i bolaget inte bolagsrättsligt är återbetalning av kapital utan utdelning av medel. Utdelningen av medel har i beskattningspraxis jämförts med överlåtelse fastän aktieägaren själv inte alls har investerat några medel i bolaget och det därför inte har varit fråga om att återbetala investerade medel.

Såväl dividendutdelning som annan utdelning av medel sker nuförtiden vanligen på enahanda grunder till alla som vid tidpunkten för utdelningen är aktieägare i bolaget. Särskilt i offentligt noterade bolag baserar sig vanligen ingetdera slaget av utdelning på att mottagarna har investerat kapital i bolaget.

Med beaktande av de olika synpunkter som talar för en beskattning som dividendinkomst föreslås det att ett aktiebolags utdelning av fritt eget kapital ska beskattas på samma sätt som dividend enligt ABL. På sådan utdelning ska enligt förslaget bestämmelserna om dividender tillämpas bland annat vad beträffar skattskyldigheten, de grunder enligt vilka skatten fastställs samt förskottsinnehållningen.

På utdelning av medel från en fond inom det fria egna kapitalet, vilken beskattas som dividend, görs inget avdrag för anskaffningsutgiften för aktierna. Anskaffningsutgiften lämnas orörd, och den kan dras av i beskattningen när aktierna överläts till någon annan eller när bolaget genomför utdelning av medel som beskattas på det sätt som föreslås nedan.

Även när källskatt tas ut av begränsat skattskyldiga aktieägare ska medel som delas ut från fonder för fritt eget kapital behandlas

som dividendinkomst på samma sätt som vid vinstutdelning enligt ABL. Sålunda ska de finska skattemyndigheterna enligt lagen och tillämpliga skatteavtal ta ut källskatt på de utdelade medlen.

Beskattning av utdelningar från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet som överlåtelse i vissa situationer

Enligt förslaget ska grundprincipen vara att utdelning av fritt eget kapital beskattas som dividend. Den här principen ska kompletteras av en möjlighet att i vissa fall behandla utdelningar från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet som överlåtelse. Det är befogat att behandla en utdelning av medel som en överlåtelse bara när en kapitalinvestering som en person har gjort i bolaget återbetalas.

En utdelning ska enligt förslaget kunna beskattas som en överlåtelse, om betalningar som är gjorda av aktieägare för teckningspriser för aktier i bolaget, optioner eller andra särskilda rättigheter och som är upptagna i en fond inom det fria egna kapitalet återbetalas till aktieägarna. Detsamma ska enligt förslaget gälla andra investeringar i det egna kapitalet som är upptagna under det fria egna kapitalet. En förutsättning för detta är enligt förslaget att det lämnas en tillförlitlig utredning om att utdelningen består av kapitalinvesteringar som är upptagna i en fond, varvid det är fråga om återbetalning av en placering. En utdelning ska behandlas som överlåtelse bara till det belopp som motsvarar en investering.

Beskattning som överlåtelse ska enligt förslaget användas bara i situationer där en utdelning av medel sker innan tio år har förflutit efter det att investeringen gjordes. Utdelningen anses då ske när medlen betalas. Det får antas att det inom denna tid blir klart om bolaget inte har behövt de investerade medlen. Tidsfristen har motiverats även med administrativa skäl.

Avdrag för anskaffningsutgiften vid utdelning som beskattas som överlåtelse

När en utdelning av medel från en fond inom det fria egna kapitalet beskattas som överlåtelse, dras en del av de medel som mottagits av som anskaffningsutgift. Belopp

pet som dras av ska av administrativa skäl och med tanke på förutsägbarheten bestämmas med hjälp av en enkel formel.

När en utdelning beskattas som överlåtelse, ska den del av den avdragsgilla anskaffningsutgiften för aktien som motsvarar beloppet av utdelningen dras av enligt förslaget i propositionen. Beloppet som dras av ska likväl vara högst lika stort som den anskaffningsutgift som ännu inte har dragits av. Den avdragsgilla anskaffningsutgiften för aktien minskas då med samma belopp.

#### Förtäckt dividend

Enligt både inkomstskattelagen och lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet är förtäckt dividend beskattningsbar inkomst till 70 procent. Den nuvarande bestämmelsen kan leda till att beskattningsbar inkomst som beskattas som förtäckt dividend beskattas lägre eller betydligt högre än öppen dividend.

Den beskattningsbara delen av förtäckt dividend till fysiska personer som beskattas enligt inkomstskattelagen föreslås bli höjd till 75 procent och det motsvarar den skattepliktiga andelen av förvärvsinkomstandelen av utdelning från andra bolag än offentligt noterade bolag. Om öppen dividend vore helt och hållet beskattningsbar inkomst för fysiska personer med stöd av 33 c § i inkomstskattelagen, ska samma bestämmelser enligt detta förslag också tillämpas på förtäckt dividend från ett sådant bolag. Då beskattas förtäckt dividend i princip inte lindrigare än öppen utdelning. Också i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet föreslås den skattepliktiga delen av beskattningsbar förtäckt dividend stiga till 75 procent.

#### Beskattning av begränsat skattskyldiga

För att allmänt och begränsat skattskyldiga ska behandlas lika föreslås det att den sänkta skattesatsen för samfundsskatt och ändringarna i beskattningen av kapitalinkomst också införs i källskattelagen.

I 10 § 6 mom. i inkomstskattelagen om inkomst som förvärvats i Finland ingår numera också inkomst jämförbar med dividend. Bestämmelsen täcker i sin nuvarande form såle-

des också in utdelning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet.

Här föreslås det att 3 § 2 mom. i källskattelagen kompletteras med samma ändringar om utdelning av medel som 33 a och 33 b § i inkomstskattelagen och 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Ändringen innebär att det som källskattelagen föreskriver om utdelning ska gälla utdelning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet. Samma tillägg förs in i 3 § 5 mom. källskattelagen.

I denna proposition föreslås det att 7 § 2 punkten i källskattelagen ändras så att skattesatsen är 20 procent på dividend, ränta och royalty som betalas till ett begränsat skattskyldigt samfund, om inte något annat föreskrivs om en sådan betalning någon annanstans. Källskattesatsen i 7 § 3 punkten föreslås bli ändrad från 18,38 till 15 procent på dividend som betalas ut till aktier som ingår i investeringstillgångarna av ett begränsat skattskyldigt samfund, som inte är ett sådant bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet som direkt innehar minst tio procent av aktiekapitalet i det utdelande samfundet vid utbetalningen av dividenden.

Skattesatsen på ett begränsat skattskyldigt samfunds andra inkomster än de som avses i 3 § och skattesatsen i beskattningen av inkomster enligt 3 § beträffande ett begränsat skattskyldigt samfunds driftställe i Finland ska enligt 15 § 3 mom. i källskattelagen bli sänkt till 20 procent.

Dessutom föreslås det att gränsen för progressiviteten för inkomstskatt på kapitalinkomst som avses i 15 § 1 mom. i källskattelagen sänks till 40 000 euro.

#### Vinstutdelning i andelslag

#### Revideringen av lagen om andelslag

I associationslagstiftningen har bestämmelserna om andelslag och aktiebolag blivit mer lika varandra de senaste åren. Enligt den gällande lagen om andelslag kan andelslag i stor utsträckning verka på samma sätt som aktiebolag. Dessutom förbättras andelslagens verksamhetsmöjligheter ytterligare genom den lagreform som träder i kraft den 1 januari 2014. Målet med revideringen av lagen om andelslag är att anpassa de associationsrätts-

liga verksamhetsmöjligheterna för andelslag till dagens krav på företagsverksamhet. Enligt den nya lagen är syftet med ett andelslags verksamhet att i avsikt att stödja medlemmarnas ekonomi eller näringsutövning driva ekonomisk verksamhet så att medlemmarna nyttjar andelslagets tjänster. Lagen begränsar emellertid inte syftet med verksamheten utan andelslagen kan i sina stadgar också bestämma annat om verksamhetens syfte. I likhet med aktiebolag kan andelslag i fortsättningen ha som mål att vara vinstdrivande och verksamheten kan också uteslutande inriktas på utomstående grupper.

#### Avdragsrätt för vinstutdelning i andelslag

Enligt 18 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet är överskottsåterbäring, som andelslag delar ut på grund av inköp, försäljningar eller andra med dem jämförbara prestationer avdragbara utgifter i sin helhet. Det har ansetts att bestämmelsen också tillåter att en del av vinsten på andras än medlemmars inköp, försäljningar eller andra med dem jämförbara prestationer är avdragbara utgifter i beskattningen av andelslaget. Med stöd av bestämmelsen kan ett andelslag göra avdrag för hela vinsten eller en del av den när den beskattningsbara inkomsten räknas ut. På så sätt betalar andelslaget ingen samfundsskatt på den influtna vinsten utan vinsten blir i stället inkomst för medlemmarna. Skatteplikten för medlemmarnas inkomster från andelslaget följer de allmänna principerna i inkomstbeskattningen.

Bestämmelsen om avdragsrätten för överskottsåterbäring har funnits i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ända från början. Den bygger på den andelslagsmodell och det överskottsbegrepp som ingick i lagen om andelslag från 1954 och den fanns redan när lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet bereddes. Enligt den gällande lagen om andelslag kan ett andelslag verka på samma villkor som ett aktiebolag och i den nya lagen om andelslag som träder i kraft den 1 januari 2014 liknar verksamhetsvillkoren för andelslag respektive aktiebolag varandra ännu mer. Den omfattande avdragsrätten för vinstutdelning i andelslag och rätten att omvandla inkomst till inkomst för medlemmarna utan att andelsla-

get behöver betala samfundsskatt gör att det inte råder neutrala villkor för alla företagsformer när andelslag bedriver företagsverksamhet på samma sätt som andra företagsformer. Dessutom tillåter bestämmelserna om överskottsåterbäring att inkomst flyttas över från finländsk beskattningsmakt utan skattepåföljder.

För att minska de konkurrenssnedvridanden effekterna i den nuvarande lagstiftningen och begränsa möjligheterna att överföra inkomst föreslås det att andelslagens rätt att göra avdrag för överskott begränsas. Enligt förslaget ska bara den del av överskottet som har uppkommit i handel mellan medlemmarna och andelslaget betraktas som avdragbart överskott i beskattningen av andelslag. Avdragsrätten ska bara gälla andelslag som enligt sina stadgar för att stödja medlemmarnas ekonomi eller näring bedriver ekonomisk verksamhet så att medlemmarna utnyttjar andelslagets tjänster och där en medlems andel av andelskapitalet och rösträtt är högst tio procent tillsammans med medlemmar som hör till en sådan närstående krets som avses i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande och medlemmar som är i en sådan intressegemenskap som avses där. De andelslag som uppfyller villkoren har fortfarande rätt att göra avsteg från kravet på marknadsmässig prissättning i medlemshandeln.

Andra andelslag än de som uppfyller dessa kriterier ska i likhet med andra företagsformer följa marknadsmässig prissättning och resultatet kommer att beskattas som inkomst enligt huvudprincipen inom beskattningen. Andelslag ska fortfarande kunna föra över resultatet till beskattningsbar inkomst för medlemmarna, om villkoren ovan är uppfyllda. Det kan i dessa situationer leda till att Finland förlorar beskattningsmakten. I fortsättningen ska andelslagens inkomster inte heller beskattas när avdragsgillt överskott för andelslaget är skattefri inkomst för fysiska personer. Ändringen är dock ett bättre sätt att garantera Finlands beskattningsmakt än det nuvarande systemet.

#### Avdragsrätt för representationsutgifter

Enligt regeringsprogrammet ska skattebasen breddas för att stärka statsfinanserna. Följaktligen föreslås det i denna proposition



att bestämmelserna om avdragsrätt för representationsutgifter ändras så att inga representationsutgifter är avdragsgilla vid uträkningen av inkomst av näringsverksamhet. Enligt gällande lag får avdrag göras för 50 procent av representationsutgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande.

#### Begränsning av avdragsrätten för ränteutgifter

Rätten för samfund, öppna bolag och kommanditbolag att göra avdrag för ränteutgifter föreslås bli begränsad ytterligare genom att den procentsats som beräknas på den korrigerade inkomsten från näringsverksamhet ändras. Enligt 18 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet är nettoränteutgifter inte avdragbara om de överstiger 30 procent av den korrigerade inkomsten från näringsverksamhet. Procentsatsen föreslås bli ändrad från 30 till 25 procent.

Tyskland och Italien har liknande begränsningar i avdragsrätten för ränteinkomst och där är procentsatsen 30. I Norge är ett förslag som i stort sett liknar vårt förslag ute på remiss. I det norska utkastet är procentsatsen 25 procent. Frankrike har en aning annorlunda bestämmelser än Finland, men en av gränserna går vid 25 procent.

Vidare föreslås beräkningskriteriet för procentandelen, den så kallade korrigerade inkomsten av näringsverksamhet, bli reducerad genom att förluster i och förändringar i värdet på finansieringstillgångarna inte ska läggas till resultatet av näringsverksamheten. Det undanröjer svårigheten att tolka vad som avses med förluster i och förändringar i värdet på finansieringstillgångarna, det vill säga bestämmelsen blir lättare att tolka.

#### Kortare tid för att tillämpa tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet

Enligt regeringsprogrammet ska skattebasen breddas för att stärka statsfinanserna. Följaktligen föreslås det att tiden för att tillämpa lagen om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under åren 2013—2015 (992/2012) förkortas och att lagen därför inte ska tillämpas skatteåret 2015. Enligt den gällande lagen ska den tillämpas

på den beskattning som verkställs 2013—2015.

#### Kortare tid för att tillämpa höjda avskrivningar på produktiva investeringar

Enligt regeringsprogrammet ska skattebasen breddas för att stärka statsfinanserna. Följaktligen föreslås det att tiden för att tillämpa lagen om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skatteåren 2013—2015 (699/2012) förkortas och att lagen därför inte ska tillämpas skatteåret 2015. Enligt den gällande lagen ska den tillämpas på den beskattning som verkställs 2013—2015.

## 2 Propositionens konsekvenser

### 2.1 Ekonomiska konsekvenser

#### Konsekvenser för de offentliga finanserna

I det följande redogörs det för hur den ändrade beskattningen av samfund och utdelning påverkar intäkterna av samfundsskatten och skatten på förvärvs- och kapitalinkomster. Det består av statiska kalkyler av de kortsiktiga konsekvenserna per skatteår. Staten, kommunerna och församlingarna får intäkten av samfundsskatt, medan staten, kommunerna, församlingarna och Folkpensionsanstalten får intäkterna av skatt på förvärvsinkomst. Intäkten av skatten på kapitalinkomst går till staten.

Regeringen har lagt fast att de ändringar i beskattningen som påverkar intäkterna av samfundsskatten kommer att kompenseras fullt ut för de andra skattetagarna av statens andel. Följaktligen kommer effekterna att påverka statens samfundsskatteandel till fullt belopp. Kommunerna och församlingarna kompenseras genom att deras andel av samfundsskatteintäkten enligt lagen om skatteredovisning (532/1998) ändras. Kompensationen görs så att andelen till kommuner och församlingar höjs, när skatteintäkten minskar på grund av regeländringar, och genom att andelen sänks, när skatteintäkten ökar av ändringen.

Enligt regeringens beslut ska kommunerna få kompensation för ändringar i skatteregler som påverkar intäkterna av skatten på förvärvsinkomster. Kompensationen görs via

statsbidragssystemet. Effekter av lagändringar som minskar intäkterna av kommunalskatten kompenseras genom att statsandelar till kommunerna höjs med ett lika stort belopp och ändringar som ökar intäkterna kompenseras genom att statsandelar sänks med ett lika stort belopp.

#### Sänkning av samfundsskattesatsen

Statistiskt beräknat minskar avkastningen av samfundsskatten på årsnivå med cirka 870 miljoner euro när samfundsskattesatsen sjunker med 4,5 procentenheter. Skatteinkomsterna minskar dock 2014 med bara cirka 780 miljoner euro till följd av periodiseringar och tidsmässiga förläggningar av samfundsskatten.

#### Slopad avdragsrätt för representationsutgifter

Skatteinkomsterna beräknas stiga med cirka 38 miljoner euro på årsnivå när avdragsrätten för representationsutgifter slopas. Effekten gäller nästan helt och hållet intäkterna från samfundsskatten, men också näringsidkare och delägare i personbolag kommer att få betala en aning mer i skatt.

#### Begränsning av avdragsrätten för ränta i beskattningen av inkomst av näringsverksamhet

Begränsningen av avdragsrätten för låneräntor ökar intäkterna från samfundsskatten med uppskattningsvis 14 miljoner euro på årsnivå. Effekten kommer sig av att den andel som är avdragbar sänks från 30 till 25 procent. Vidare ändras uträkningskriteriet så att förluster i och förändringar i värdet på finansieringstillgångarna inte läggs till uträkningskriteriet. Det ändrade uträkningskriteriet ökar inte skatteintäkterna, men det underlättar tolkningen av bestämmelsen. Att döma av skatteuppgifterna för 2011 ökar intäkterna från samfundsskatten med uppskattningsvis 80 miljoner euro av ändringarna i rätten att göra avdrag för ränta tillsammans med effekterna av den tidigare lagändringen i RP 146/2012 rd. I den tidigare propositionen uppskattades intäkterna från samfundsskatten öka med 70 miljoner euro.

Upphävad giltighetstid för tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet redan i slutet av 2014

Intäkterna av samfundsskatten beräknas stiga med 155 miljoner euro 2015 när giltighetstiden för tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet 2013—2015 förkortas med ett år.

Upphävad giltighetstid för höjda avskrivningar på produktiva investeringar redan i slutet av 2014

Intäkterna från samfundsskatten beräknas stiga med 33 miljoner euro 2015 när giltighetstiden för höjda avskrivningar på produktiva investeringar 2013—2015 förkortas med ett år.

Sänkt inkomstgräns för tillämpningen av den högre skattesatsen vid beskattning av kapitalinkomster

När progressiviteten skärps, dvs. brytpunkten för högre skattesats sänks från 50 000 till 40 000 euro beräknas intäkterna från kapitalinkomstskatten öka med fem miljoner euro på årsnivå. Till följd av tidsmässiga förläggningar kommer kassainflödet av skatteinkomsten att öka mindre under året 2014 än effekten på årsnivå, med cirka 2,5 miljoner euro.

#### Ändrad beskattning av dividender

Beskattningen av dividendinkomster som fysiska personer får från offentligt noterade bolag och andra än offentligt noterade bolag föreslås bli ändrad. Den beskattningsbara andelen av dividender från offentligt noterade bolag höjs från 70 till 85 procent och detta beräknas öka intäkterna från kapitalinkomstskatten med 50 miljoner euro på årsnivå. Ändringen av skatten på dividendinkomster från andra än offentligt noterade bolag beräknas öka intäkterna från kapitalinkomstskatten med 54 miljoner euro och intäkterna från förvärvsinkomstskatten med 166 miljoner euro. De ökade intäkterna från förvärvsinkomstskatten fördelas mellan skattetagarna så att staten får 95 miljoner euro, kommunerna 65 miljoner euro, församlingarna tre miljoner euro och

FPA tre miljoner euro. Totalt beräknas den ändrade beskattningen dividender till fysiska personer öka skatteintäkterna med cirka 270 miljoner euro på årsnivå.

Beräkningen av effekten på skatteintäkterna tar hänsyn till att de utdelningsbara medlen ökar i bolagen när samfundsskattesatsen sänks. En utredning från Statens ekonomiska forskningscentral visar att andra än offentligt noterade bolag 2007–2010 i snitt delade ut cirka 45–70 procent av sina årliga vinster efter skatt till ägarna. I konsekvensbedömningar har det antagits att en lika stor relativ andel av vinstökningen till följd av den sänkta samfundsskattesatsen kommer att delas ut till ägarna som före reformen. Följaktligen beräknas utdelningen öka med 480 miljoner euro, vilket är cirka 55 procent av effekten av den sänkta samfundsskattesatsen. Ungefär 400 miljoner euro av ökningen infaller av utdelning från andra än offentligt noterade bolag och cirka 80 miljoner av utdelning från offentligt noterade bolag. Kalkylerna av effekten på skatteavkastningen utgår från att delägarnas dividendinkomster det första året kommer att stiga med bara hälften av det ökade beloppet, eftersom dividend på vinst som delas ut på samfundsskatt efter 2014 beskattas först i personbeskattningen för 2015, när effekten inträder fullt ut.

När den beskattningsbara andelen av samfundens utdelning från offentligt noterade bolag höjs från 75 till 100 procent beräknas inkomsterna av samfundsskatten stiga med några miljoner euro. I och med att skattebefrielsen för utdelning mellan företag i EU utsträcks till hela EES beräknas inkomsterna av samfundsskatten sjunka med några miljoner euro.

När den beskattningsbara delen av dividender som en fysisk person eller ett dödsbo eller den som bedriver näringsverksamhet eller lantbruksnäring får från ett bolag som är offentligt noterat höjs från 70 till 85 procent beräknas effekten för intäkterna från kapitalinkomster vara mycket liten.

Den ändrade skatten på utdelning till begränsat skattskyldiga beräknas öka intäkterna från källskatten med några miljoner euro.

#### Andra föreslagna ändringar

Den ändrade beskattningen av andelslag anses bara ha små effekter på intäkterna av samfundsskatt.

Ändringarna i utdelningen av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet beräknas öka intäkterna från kapitalskatten med 15 miljoner euro. Däremot anses ändringen inte påverka intäkterna från samfundsskatten i någon större omfattning.

Ändringarna i bestämmelserna om förtäckt dividend anses inte påverka skatteintäkterna.

#### Konsekvenser för skattskyldiga

##### Sänkt samfundsskattesats

När samfundsskattesatsen sänks till 20 procent beräknas företagens skatter kalkylerat sett sjunka med cirka 870 miljoner euro på årsnivå. Av beloppet beräknas offentligt noterade bolag stå för 140 miljoner euro och andra än offentligt noterade bolag för 730 miljoner euro.

Den sänkta samfundsskatten påverkar företagens investeringsbeslut genom att avkastningskraven på investeringar sänks. Skattesänkningen ökar avkastningen från pågående projekt och medverkar till att allt fler investeringsalternativ är lönsamma. Bättre lönsamhet i företagen frisätter kapital för nya investeringar och dämpar effekterna av de åtstramande villkoren för utomstående finansiering. Lägre skattesats gör att företagen är mer benägna att ta risker vid investeringar samtidigt som ändringen blir ett incitament för företagande.

En sänkt samfundsskattesats anses ha större inverkan på den ekonomiska effektiviteten än skatteincitamentprogram för vissa företag eller branscher. Forskningslitteraturen visar att selektiva incitament ofta går till företag med låg produktivitet och bromsar upp en omstrukturering av företagssektorn. Med en sänkning av samfundsskattesatsen kan man eftersträva samma mål som med selektiva incitament utan att få matchningsproblem eller ökad administrativ börda för beskattningen.

Skattebaserna för samfunds- och kapitalskatten är de mest rörliga och dessutom de mest konjunktur känsliga. Följaktligen måste beskattningen också ta hänsyn till skattelag-

stiftningen i andra länder. Den sänkta samfundsskatten förbättrar åtminstone för en tid Finlands relativa position i den internationella skattekonkurrensen. Incitamenten för att ha kvar produktion i Finland ökar och det kan hända att vinster tas in utifrån för att beskattas i Finland. Fördelen i skattekonkurrensen avspeglas snabbt i intäkterna från samfundsskatten via skatteplanering. Den sänkta skattesatsen motiverar utländska företag och investerare att också investera i Finland. De positiva effekterna av ökade investeringar kommer dock att synas först senare i intäkterna från samfundsskatten och andra skatter. Också det dåliga ekonomiska läget internationellt gör att effekterna kommer fram först senare.

Statens ekonomiska forskningscentral har utrett de totalekonomiska effekterna av samfundsskatteformen med hjälp av en balansmodell, VATTAGE-modellen. Utredningen visar att den sänkta samfundsskatten får produktionen att öka mest i kapitalintensiva branscher, det vill säga särskilt inom exportindustrin. När kapitalet växer, ökar efterfrågan på arbete och stiger lönerna. Högre löner ökar utbudet på arbete, och sysselsättningen stiger. Köpkraften här hemma förbättras och konsumtionsefterfrågan stiger. Men när prisnivån i Finland stiger, får exporten på sikt försämrad konkurrenskraft. Sysselsättningen ökar med omkring 5 000—7 000 personer på medellång sikt, enligt utredningen.

Att döma av internationella studier kan de totalekonomiska effekterna av en sänkning av samfundsskattesatsen med 4,5 procentenheter på kort sikt medföra att bnp stiger med 0,1—0,2 procent. I vilken omfattning effekten inträder beror dock på konjunkturläget. På längre sikt är effekterna för den ekonomiska tillväxten en aning större än på kort sikt, när tillväxten i investeringar och företagsamhet realiseras fullt ut; detta enligt forskningslitteraturen.

Det går i sig inte att påverka produktivtetsutvecklingen i företag med beskattning. Med förutsebara och solida skattesystem kan man dock skapa stabila förhållanden för företagsamhet och på så sätt få en konkurrensfördel gentemot andra länder. Företagsverksamhet kan påverkas i synnerhet genom att man satsar kvalitativt och kvantitativt på ar-

betskraft och minskar företagens administrativa börda.

#### Slopade avdragsrätt för representationsutgifter

Den slojade avdragsrätten för representationsutgifter beräknas i viss mån minska företagens representationsutgifter och samtidigt ändra kostnadsstrukturen. Kalkylerat sett minskar aktiebolagens resultat efter samfundsskatt med ett belopp som motsvarar 10 procent av beloppet för representationsutgifterna när den nya samfundsskattesatsen på 20 procent tillämpas. Ändringen antas dock inte ha någon större effekt för bolagens representationsutgifter eftersom de i de flesta fall bara utgör en liten del av de avdragbara utgifterna i näringsverksamhet. De är dessutom vanligen små i relation till resultatet från näringsverksamheten.

Till följd av den slojade avdragsrätten kan efterfrågan på turist- och restaurangservice minska och därmed påverka sysselsättningen inom branschen. Av de skäl som nämns ovan beräknas effekten dock vara liten.

Rätten att dra av ränteutgifter begränsas vid beskattningen av näringsinkomster

Enligt förslaget ska andelen avdragsgilla ränteutgifter sänkas från 30 procent till 25 procent. Detta kommer att påverka samma företag som påverkades av den tidigare införda begränsningen av rätten till avdrag. Den föreslagna ändringen kommer dessutom också att påverka ytterligare några tiotal företag. Begränsningen av rätten att dra av ränteutgifter kommer främst att gälla ytterst skuldsatta inhemska eller utländska multinationella koncerner. De företag som hör till sådana koncerner kommer enligt uppskattningar att anpassa sin finansieringsstruktur till följd av den ändrade lagstiftningen. Skatteplaneringen kommer att inverka både på skatteintäkterna och på skatteeffekternas allokering. Konsekvenserna på företags- och koncernnivå är svåra att uppskatta eftersom de varierar från fall till fall.

Skärpt progressivitet vid beskattning av kapitalinkomster

Utifrån statistiken för skatteåret 2011 kommer en skärpt progressivitet, dvs. en sänkning av brytpunkten för högre skattesats, vid beskattningen av kapitalinkomster att göra beskattningen strängare för omkring 40 000 personer med kapitalinkomster. Följden av förslaget blir att skatten på kapitalinkomster stiger med 200 euro när en person har 50 000 euro eller mer i beskattningsbara kapitalinkomster. Om de beskattningsbara kapitalinkomsterna ligger mellan 40 000 och 50 000 euro kommer skatten att stiga med 0–200 euro.

Ändringar i beskattningen av vinstutdelning

Effekterna för personaktieägare av att beskattningen av vinstutdelning ändras granskas i det följande separat för offentligt noterade bolag och för bolag som inte är offentligt noterade.

Vinstutdelning från offentligt noterade bolag

Tabell 1 nedan presenterar skattegraden på utdelning från ett noterat bolag inom det nuvarande systemet och enligt den föreslagna nya modellen. Skatten på utdelningsinkomster varierar beroende på progressiviteten i skatten på kapitalinkomster. Skattesatsen på kapitalinkomster är 30 procent när kapitalinkomsterna är högst 40 000 euro och 32 procent för den del som överstiger inkomstgränsen.

Tabell 1: Skattegrad för utdelning från offentligt noterade bolag enligt nuvarande system och den föreslagna modellen

|            | Nuvarande system, % | Föreslagen modell, % |
|------------|---------------------|----------------------|
| Skattegrad | 21,0—22,4           | 25,5—27,2            |

Tabell 1 visar att skatten på utdelning från offentligt noterade bolag skärps eftersom den skattepliktiga andelen av utdelningen stiger från 70 till 85 procent.

Enligt uppskattningar kommer strängare beskattning av vinstutdelning inte att ha någon större inverkan på de offentligt noterade

bolagens investeringsbeslut, eftersom hushållens sparbeslut och de internationellt verkande offentligt noterade bolagens investeringsbeslut delvis fattas på olika grunder i en öppen ekonomi som Finland. Bolagens ägarstruktur är spridd internationellt sett. De kan försöka få finansiering på den internationella kapitalmarknaden, och där påverkas inte priset på kapital av förändringar i utdelningsskatten i Finland. Samfunds- och utdelningsskatteformen kommer att förbättra de utländska investerarnas ställning relativt sett, eftersom de gynnas av att samfundsskattesatsen sänks. Däremot berörs de inte av att beskattningen av vinstutdelning skärps.

Ur den enskilde investerarens synvinkel kommer direkta aktieinvesteringar i offentligt noterade bolag att bli mer olönsamma till följd av den ändrade utdelningsskatten, trots att skattelättnad kvarstår vid beskattningen av utdelningsinkomster (jfr tabell 1). Den skärpta beskattningen beräknas direkt minska aktiesparandet i någon utsträckning. Enligt uppskattningar kommer de medel som då inte placeras direkt i aktier huvudsakligen att kanaliseras till andra placeringsobjekt eller till placering via inhemska eller utländska institut. Någon inverkan på den allmänna sparviljan bedöms ändringen av utdelningsbeskattningen dock inte ha.

Om beskattningen av utdelningsinkomsten från offentligt noterade bolag ändras blir inkomstskillnaderna samtidigt mindre vid en statisk bedömning. Statens ekonomiska forskningscentral (VATT) har gjort en bedömning av vilka konsekvenser de föreslagna ändringarna av utdelningsskatten har för inkomstfördelningen. Resultatet uttrycks med Ginikoefficienten. Den kan ha värdet 0–100. Ju lägre värdet är på koefficienten, desto mindre är inkomstskillnaderna och vice versa. Enligt kalkylerna kommer koefficienten att minska med 0,03 procentenheter efter skatteändringen.

Vinstutdelning från bolag som inte är offentligt noterade

Tabell 2 anger den kalkylerade skattegraden för utdelning från andra än offentligt noterade bolag både enligt det nuvarande systemet och enligt den föreslagna nya modellen. Av tabellen framgår de kalkylerade skat-

tegraderna för utdelning med skattelättnad och den kalkylerade skattegraden för utdelning som beskattas som förvärvsinkomst.

Med skattegrad avses bara inkomstskatten för den erhållna vinstutdelning, medan total skattegrad avser skattetryck när man räknar samman den samfundsskatt som bolaget betalar för vinst och den inkomstskatt som en person som får utdelning betalar. Skattegraden och den totala skattegraden varierar på grund av progressiviteten i beskattningen av

kapitalinkomster och förvärvsinkomster. Enligt den kalkylerade skattegraden är skattesatsen på kapitalinkomster för utdelning som beskattas som kapitalinkomst 30 procent vid den nedre gränsen och 32 procent vid den övre. Enligt den kalkylerade skattegraden är skattesatsen på förvärvsinkomster för utdelning som beskattas som sådan inkomst noll procent vid den nedre gränsen och den övre gränsen antas ligga på en miljon euro.

Tabell 2: Skattegrad och total skattegrad för utdelning från andra än offentligt noterade bolag enligt nuvarande system och den föreslagna modellen

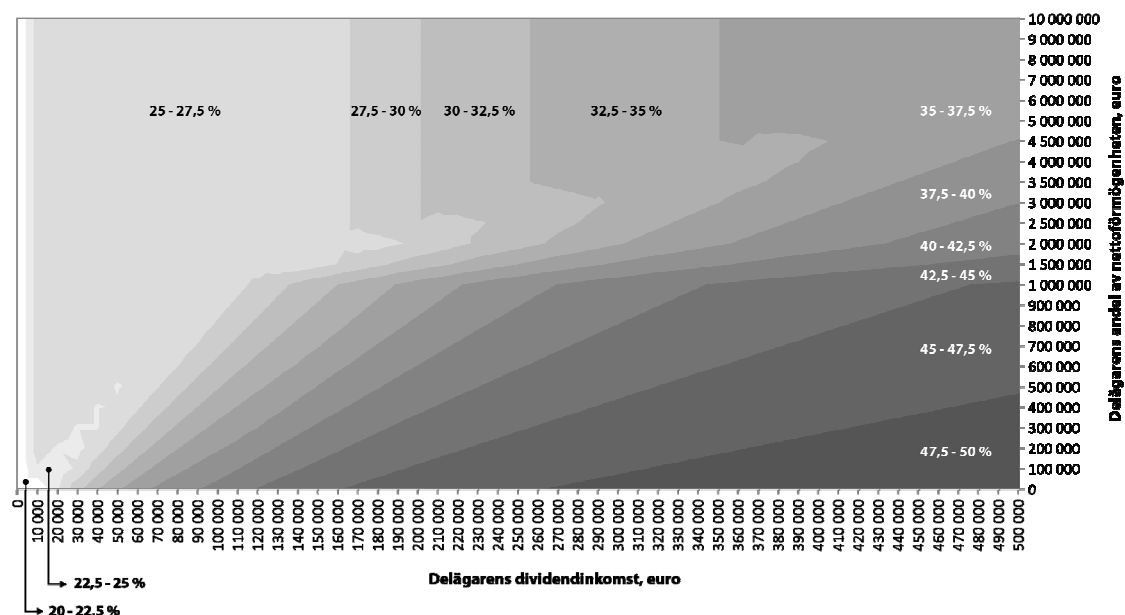
|                                                                          | Nuvarande system, % | Föreslagen modell, % | Förändring, % |
|--------------------------------------------------------------------------|---------------------|----------------------|---------------|
| <b>Skattegrad</b>                                                        |                     |                      |               |
| — skattefritt/skattelättnad (0/25 %)                                     | 0                   | 7,5—8,0              | +7,5 — +8,0   |
| — högst motsv. årlig avkastning, men överstiger beloppsgränsen (70/85 %) | 21,0—22,4           | 25,5—27,2            | +4,5 — +4,8   |
| — beskattas som förvärvsinkomst (70/75 %)                                | 0—35,8              | 0—38,4               | +0 — +2,6     |
| <b>Total skattegrad</b>                                                  |                     |                      |               |
| — skattefritt/skattelättnad (0/25 %)                                     | 24,5                | 26,0—26,4            | +1,5 — +1,9   |
| — högst motsv. årlig avkastning, men överstiger beloppsgränsen (70/85 %) | 40,4—41,4           | 40,4—41,8            | +0 — +0,4     |
| — beskattas som förvärvsinkomst (70/75 %)                                | 24,5—51,6           | 20,0—50,7            | -4,5 — -0,9   |

I regel kommer den kalkylerade skattegraden på utdelning från andra än offentligt noterade bolag att bli högre, medan den i vissa fall förblir oförändrad. Relativt sett är det beskattningen av utdelningsinkomster med skattelättnad som stiger mest. I dagsläget är den delen helt skattefri kapitalinkomst, men efter förändringen kommer 25 procent av utdelningen att vara skattepliktig kapitalinkomst. Också skatten på den del som motsvarar den årliga avkastningen i relation till bolagets nettoförmögenhet men överstiger maximibeloppet blir högre, eftersom den skattepliktiga andelen höjs från 70 till 85 procent i kapitalinkomstbeskattningen. Den utdelning som beskattas som förvärvsinkomst kommer i regel att beskattas strängare, eftersom den skattepliktiga andelen höjs till 75 procent. Om utdelningsinkomsterna är låga blir beskattningen inte nödvändigtvis strängare på

grund av avdragen vid beskattningen av förvärvsinkomster.

Reformens inverkan på den totala skattegraden är mindre, men i regel motsvarande. Detta beror på att den sänkta samfundsskattesatsen påverkar den totala skattegraden. Den totala skattegraden på utdelning som beskattas som förvärvsinkomst kommer att sjunka i och med reformen, eftersom den sänkta samfundsskattesatsens inverkan på den totala skattegraden är större än effekten av att den skattepliktiga andelen höjs för den utdelningsinkomst som beskattas som förvärvsinkomst. I figur 1 presenteras den totala skattegraden för en ägarföretagare i bolaget efter reformen på olika nettoförmögenhets- och utdelningsnivåer. Den totala skattegraden blir högre ju större vinst bolaget delar ut i förhållande till nettoförmögenheten.

Figur 1: Total skattegrad på ägarföretagares utdelning efter reformen enligt nivån på nettoförmögenheten och utdelningen



Ny struktur på beskattningen av vinstutdelning

Beskattningen av vinstutdelning påverkas av det vinstutdelande bolagets nettoförmögenhet och beloppet på den erhållna utdelningen, eftersom utdelningen på samma sätt som i dagens system kommer att indelas i en förvärvsinkomstsdel och en kapitalinkomstsdel utifrån bolagets nettoförmögenhet och en beloppsgräns kommer att tillämpas på den maximala skattelättnaden. Dessa element för in progressivitet i utdelningsbeskattningen.

Man kan göra en jämförelse av vilken inverkan det utdelade beloppet och det utdelande bolagets nettoförmögenhet har på utdelningens skattegrad med hjälp av en strukturerad beskrivning. I beskrivningen beräknas en skattegrad ut för vinstutdelningen i olika fall inom nuvarande system och enligt den föreslagna modellen. Utifrån jämförelsen är reformen mest gynnsam för de utdelningsmottagare som får stor utdelning på mer än 60 000 euro av ett bolag med stor nettoförmögenhet. Jämfört med dagens system kommer utdelningsskatten att lindras mest vid utdelningsinkomster på 150 000 euro: skattegraden för utdelning sjunker då med ca

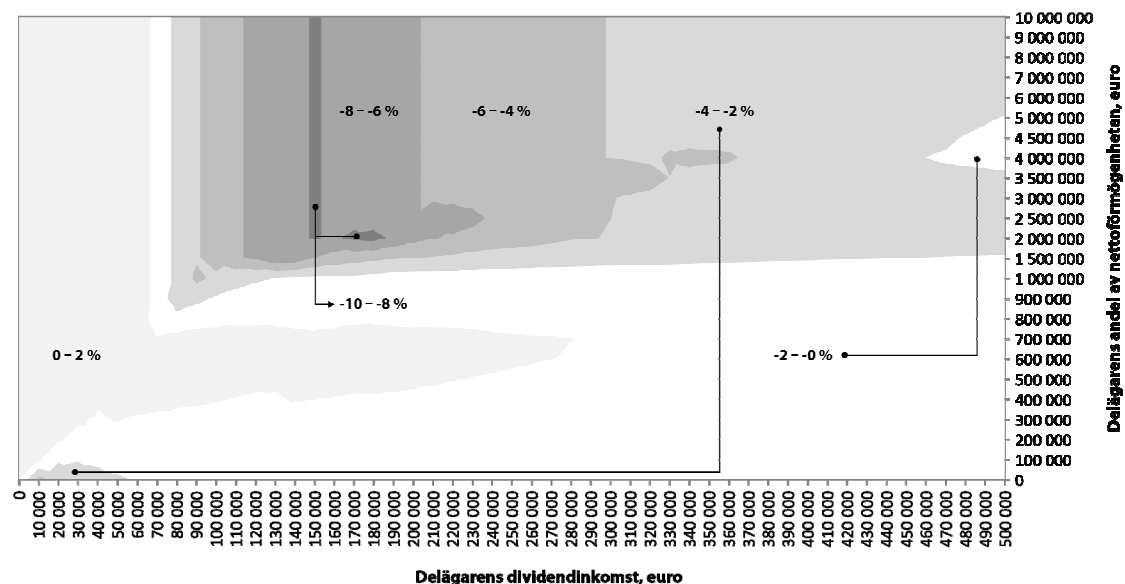
fem procentenheter. Detta beror på att maximalbeloppet på den del av utdelningen som omfattas av skattelättnad blir 2,5 gånger större när det höjs från 60 000 till 150 000 euro.

I andra lägen kommer utdelningsbeskattningen i regel att skärpas. Minst kommer reformen att skärpa beskattningen av utdelningsmottagare som får stor utdelning från bolag med liten nettoförmögenhet. Liten nettoförmögenhet innebär att sådan utdelning huvudsakligen beskattas som förvärvsinkomst både enligt dagens system och efter reformen. En höjning av den skattepliktiga andelen av den utdelning som beskattas som förvärvsinkomst från 70 till 75 procent innebär bara en något högre skattegrad. Detta beror på att progressionen i beskattningen är mindre vid höga förvärvsinkomster än vid lägre inkomstnivåer, eftersom marginalskatten då inte längre stiger. Också för utdelningsmottagare som får lägre utdelning, dvs. under 60 000 euro, från bolag med liten nettoförmögenhet kommer skattehöjningen att vara liten. Även i detta fall kommer utdelningen helt eller delvis att anses vara förvärvsinkomst. Vid låga och medelhöga förvärvsinkomstnivåer är progressionen ändå större än vid höga inkomstnivåer, vilket in-

nebär att skattegraden stiger mer än för dem som får stor utdelning som beskattas som förvärvsinkomst. Detta beror på att den skattepliktiga andelen av den del som beskattas som förvärvsinkomst höjs. Mest kommer reformen att skärpa beskattningen för de utdelningsmottagare som får mindre än 60 000 euro i utdelning av bolag med stor nettoförmögenhet. Skattegraden på utdelningen stiger med nästan åtta procentenheter eftersom den tidigare helt skattefria utdelningen blir skattepliktig kapitalinkomst upp till 25 procent.

Figur 2 beskriver hur reformen påverkar det totala skattetrycket på ägarföretagarna. De olika delarna i figuren har olika nyans för att ange hur den totala skattegraden förändras i procentenheter i förhållande till det gällande systemet. Det ger en samlad beskrivning av beskattningen av bolag och ägarföretagare i bolagen där den strukturerade beskrivningen beaktar både ändringarna i beskattningen av vinstutdelning och den sänkta samfundsskattesatsen.

Figur 2: Förändring i förhållande till nuvarande system när det gäller total skattegrad för utdelning till ägarföretagare uttryckt i procentenheter vid olika nettoförmögenhetsnivåer och utdelningsnivåer



Figur 2 visar att den totala skattegraden stiger med 0—2 procentenheter närmast bara för dem som får mindre än 60 000 euro i utdelning av företag med stor nettoförmögenhet. I andra fall kommer den totala skattegraden att sjunka. Mest kommer den att minska i fråga om utdelning från företag med stor nettoförmögenhet, exempelvis till och med något över åtta procentenheter vid utdelningsinkomster på 150 000 euro. Vid andra kombinationer av utdelning och nettoförmögenhet blir minskningen 1—6 procentenheter.

Ändrad utdelningsskatt: inverkan på utdelningsmottagare i olika inkomstgrupper i fråga om andra än offentligt noterade bolag

Enligt statistiken för skatteåret 2011 delade andra bolag än de som är offentligt noterade ut omkring 2,8 miljarder euro i vinst till fysiska personer. Omkring 380 000 fysiska personer fick utdelning. Det fanns cirka 52 000 bolag som delade ut vinst. Aktieägarnas andel av bolagets nettoförmögenhet var mindre än 100 000 euro i 90 procent av fal-



len och mindre än 200 000 euro i 94 procent av fallen.

Största delen av aktieägarna fick liten utdelning. Omkring 90 procent av den utdelning som fysiska personer fick var mindre än 10 000 euro och cirka 75 procent mindre än 1 000 euro. Nästan 80 procent av utdelningen var skattemässigt i sin helhet kapitalinkomst, dvs. utdelningen var högst nio procent i förhållande till nettoförmögenheten. Bara omkring 20 procent av utdelningen indelades i beskattningen i förvärvsinkomster och kapitalinkomster eller beskattades helt som förvärvsinkomst, dvs. utdelningen var mer än nio procent i förhållande till nettoförmögenheten i dessa fall. Cirka 95 procent av utdelningsmottagarna fick mindre än 90 000 euro i utdelningsinkomster från sitt bolag och cirka 90 procent mindre än 60 000 euro. Antalet utdelningsmottagare som fick mer än 250 000 euro i utdelningsinkomster från sitt bolag var sammanlagt cirka 1 200, vilket är cirka 0,3 procent av alla utdelningsmottagare och något över en procent av alla som får mer än 1 000 euro i utdelningsinkomster.

Största delen av utdelningsmottagarna är sådana småägare i bolagen som får mycket liten utdelning och vars huvudsakliga inkomstkälla inte är utdelningsinkomst från bolaget. Exempelvis fick omkring 290 000 fysiska personer mindre än 1 000 euro i utdelning, och det sammanräknade beloppet av denna utdelning var omkring 30 miljoner euro. Antalet personer som får mer än 1 000 euro i utdelning uppgår till knappt 100 000. Av dem är en del faktiska ägarföretagare vars inkomster består huvudsakligen av utdelning och lön från bolaget. I denna grupp ingår dessutom också utdelningsmottagare som är enbart placerare i bolaget. De får bara utdelningsinkomster från bolaget, eftersom de inte är anställda av bolaget. Men de får inkomster också från andra källor.

Utifrån statistiken och en statisk bedömning kommer reformen att skärpa beskattningen för cirka 280 000 fysiska personer som får utdelning från andra än offentligt noterade aktiebolag. Samtidigt lindras beskattningen för cirka 100 000 utdelningsmottagare. Enligt en granskning på bolagsnivå – när också effekten av att samfundsskattesatsen sjunker beaktas – kommer skatteändringarna att skärpa beskattningen för alla aktieägare i

omkring 18 000 bolag och att lindra beskattningen för alla aktieägare i 30 000 bolag. I omkring 4 000 bolag får vissa aktieägare strängare beskattning och vissa lindrigare.

Den ändrade utdelningsskattens beteendepåverkan

Utdelningsskattesystemet styr vinstutdelningen i andra än offentligt noterade bolag. Att utdelningen beskattas i förhållande till nettoförmögenheten uppmuntrar bolagen att årligen till ägarna dela ut vinst till det belopp som aktieägare kan få skattefritt och att investera resten av vinsten i företagets verksamhet. En sådan optimering när det gäller vinstutdelning kan också ses i statistiken för 2011. Av alla utbetalningar av vinstutdelning som överstiger 1 000 euro motsvarade utdelningen exakt en avkastning på nio procent av utdelningsmottagarens nettoförmögenhetsandel i bolaget i cirka 55 procent av fallen. Största delen av den utdelade vinsten var skattefri för mottagaren, eftersom det sammanlagda beloppet av en enskild utdelningsmottagares alla utdelningar från andra bolag än de offentligt noterade i 95 procent av fallen var mindre än det skattefria maximalbeloppet, dvs. 90 000 euro.

En utredning som Statens ekonomiska forskningscentral har gjort visar att andra bolag än de offentligt noterade optimerar vinstutdelningen oavsett bransch och bolagets storlek. Även om kapitalstrukturen på bolag av olika storlek och inom olika branscher klart avviker från varandra är utdelningen för det mesta omkring nio procent i förhållande till nettoförmögenheten. Utredningen visar också att variation på vinstnivå inte systematiskt påverkar vinstutdelningen. Exempelvis verkar det som om mindre vinst primärt påverkar den outdelade vinsten men inte vinstutdelningen. Det verkar också som om utdelningsmottagarens övriga inkomster inte har någon inverkan, eftersom skattefri utdelningsinkomst inte påverkar den skattemässiga behandlingen av andra inkomster.

Reformeringen av utdelningsskatten kommer inte att påverka det nuvarande systemets styreffekt på vinstutdelningen, vilket beror på att den årliga avkastningsprocenten på utdelning med skattelättnad fortsatt är hög och lättnadens högsta belopp höjs. Reformen

uppmuntrar bolagen att öka sin nettoförmögenhet och sin utdelning.

Ett problem med det nuvarande systemet har varit inkomstomvandlingen, dvs. att inkomster som bygger på en arbetsinsats omvandlas till kapitalinkomster. Ett incitament till sådan omvandling är att beskattningen av kapitalinkomster är lindrigare än beskattningen av förvärvsinkomster på de högsta inkomstnivåerna. Skattereformen kommer inte att helt undanröja incitamenten för bolagsägarna att omvandla förvärvsinkomster till kapitalinkomster, trots att incitamentet att omvandla inkomster minskar i fråga om låga utdelningsinkomster. När maximibeloppet på utdelning med skattelättnad höjs kommer beskattningen av stora utdelningar från bolag med stor nettoförmögenhet att lindras och därmed att ytterligare öka skillnaden i skattemässig behandling av utdelning och lön.

Reformen kommer enligt uppskattningar att i någon mån höja tröskeln för notering av bolag i vissa situationer. De bolag som kan introduceras på börsen uppskattas vara solida bolag med större omsättning än genomsnittet. Eftersom reformen innebär att beskattningen av stora vinster som delas ut av bolag med god soliditet lindras och att beskattningen av utdelningen från offentligt noterade bolag blir något strängare blir incitamentet till börsnotering något svagare.

#### Totalekonomiska effekter av den ändrade beskattningen av vinstutdelning

Beskattningen av vinstutdelning enligt det nuvarande systemet antas ge andra än offentligt noterade bolagen starka incitament att öka sin nettoförmögenhet med eget kapital. Systemet uppmuntrar till investeringar av vinstmedel, stärkning av bolagens balansräkning och förbättring av förutsättningarna för egen inkomstfinansiering. Utdelningsbeskattningen gynnar emellertid investeringar i materiell lågriskegendom som inte behöver återanskaffas, på bekostnad av investeringar med högre risk eller immateriella investeringar. Incitamentet att investera i företagsförmögenhet varierar också kraftigt beroende på det vinstutdelande bolagets nettoförmögenhet. Enligt undersökningar kommer den också att gynna användningen av outdelade

vinstmedel till finansiering i stället för att använda skuldsättning.

De föreslagna ändringarna i utdelningsbeskattningen bedöms huvudsakligen bevara den uppmuntrande effekt som dagens system har på investerings- och finansieringsbesluten. Samtidigt räknar man med att förändringarna i någon utsträckning ökar motivationen att ytterligare öka företagets nettoförmögenhet, eftersom låga nivåer på utdelningsinkomsten ökar skillnaden i skattegrad mellan utdelning och outdelad vinst som investerats i företaget, till förmån för den outdelade vinsten. Vid höga nivåer på utdelningsinkomsterna kommer incitamentet huvudsakligen att kvarstå som i dagens läge, vilket beror på att beskattningen av vinstutdelning i stort sett lindras lika mycket som beskattningen av outdelad vinst.

#### Den ändrade beskattningens inverkan på skatteskillnader mellan olika företagsformer

Reformeringen av utdelningsbeskattningen kommer inte att öka skillnaden i skattemässig behandling av de olika bolagsformerna. Beskattningen av näringsidkare och personbolag är både idag och efter reformen lindrigare än beskattningen av andra än offentligt noterade aktiebolag och deras ägare när man rör sig på de inkomstnivåer som största delen av näringsidkarna och personbolagen gör.

De flesta näringsidkare och personbolag är småföretag med låga inkomster och liten nettoförmögenhet. Därför beskattas deras företagsinkomster huvudsakligen som förvärvsinkomster. Beskattningen av förvärvsinkomster är lindrigare än den totala skattegraden för ägarföretagare i aktiebolag vid låga och medelhöga inkomstnivåer (jfr figur 1, där bolagets och aktieägarens totala skattegrad presenteras på olika nettoförmögenhets- och inkomstnivåer). Eftersom den totala skattegraden sjunker för aktiebolag med liten nettoförmögenhet och låga inkomster, kommer beskattningen av andra aktiebolag än de offentligt noterade att närma sig skattenivån för motsvarande näringsidkare och personbolag.

## 2.2 Konsekvenser för myndigheterna

De föreslagna ändringarna kommer att påverka Skatteförvaltningens verksamhet och

att öka dess utgifter i synnerhet i samband med att ändringarna genomförs. Ändringarna medför relativt stora förändringar i Skatteförvaltningens system för förskottsuppbörd, beskattningsberäkning, användargränssnittet för skatteberedning och ändringsbeskattning. Dessutom krävs det ändringar i Skatteförvaltningens e-tjänstsystem, såsom tjänsten Skattedeklaration på nätet och Skatteförvaltningens informationstjänst. Vidare krävs en större översyn av blanketter och anvisningar, plus att de anställda måste gå heltäckande kurser om de nya bestämmelserna. Sammanlagt uppskattas genomförandet av ändringarna kosta Skatteförvaltningen cirka 310 000 euro.

### 3 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet.

Yttrande om propositionen har inkommit från kommunikationsministeriet, jord- och skogsbruksministeriet, justitieministeriet, arbets- och näringsministeriet, Skatteförvaltningen, Akava ry, Finlands näringsliv rf, Finsk Energiindustri rf, Enontekis kommun, Faba anl, Finansbranschens Centralförbund, Finnet-förbundet rf, GRM-revisorer rf, Centralhandelskammaren, Föreningen CGR rf, Kittilä kommun, Lapplands handelskammare, Lapplands förbund, LSO Andelslag, Maa- ja metsätaloustuottajain Keskusliitto MTK ry, Maidonjalostajien ja meijeritukku-kauppi-aiden liitto ry, MTK Etelä-Pohjanmaa, MTK Pirkanmaa, Turism- och Restaurangförbundet rf, Muonio kommun, Osuustoiminnan Kehittäjä - Coop Finland ry, Lokalkraft rf, Löntagarnas forskningsinstitut, Pellervo-Seura ry, Familjeföretagens förbund rf, POP Pankkiliitto osk, Puhuri Oy, Rovaniemi stad, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands Kommunförbund rf, Suomen pääomasijoitusyhdistys ry (FVCA), Ekonomiadministrationsförbundet i Finland

rf, Finska vindkraftföreningen rf, Rederierna i Finland rf, Suomen veroasiantuntijat SVA ry, Företagarna i Finland rf, Statens ekonomiska forskningscentral (VATT), Arbetspensionsförsäkrarna TELA rf, Skattebetalarnas Centralförbund rf, Svenska lantbruksproducenternas centralförbund SLC r.f, professor Esko Linnakangas, professor Matti Myrsky, professor Heikki Niskakangas, professor Seppo Penttilä och professor Seppo Villa.

Propositionen har tagits fram med beaktande av de synpunkter som framförts i yttrandena. De förslag som gäller avskrivningar på långfristiga investeringar har strukits. Regeringen har för avsikt att lämna riksdagen en separat proposition om ändringarna i beskattningen av andelslagens medlemmar. De förslag som gäller beskattningen av utbetalda medel ur en fond som hänförs till det fria egna kapitalet ändrades så att utbetalningen kan beskattas som en överlåtelse, om det inte har gått tio år från kapitalplaceringen. Vidare ändrades förslaget om beskattning av utbetalda medel så att det vid beskattningen från den utbetalning som anses vara en överlåtelse i anskaffningsutgifter för aktier i allmänhet dras av ett belopp som motsvarar överlåtel- sen. Utdelning som penninginrättningar, försäkringsanstalter och pensionsanstalter får för aktier som ingår i investeringstillgångarna ska vara skattepliktig upp till 75 procent, dvs. på samma sätt som enligt gällande reglering. Också formuleringarna har precis- rats utifrån yttrandena.

Propositionen har behandlats av delegationen för kommunal ekonomi och kommunal förvaltning.

### 4 Samband med andra propositioner

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2014 och avses bli behandlad i samband med den.

## DETALJMOTIVERING

## 1 LAGFÖRSLAG

## 1.1 Inkomstskattelag

**33 a §.** *Dividender från offentlig noterade bolag.* Det föreslås att den skattepliktiga andelen av dividender från offentligt noterade bolag ändras från 70 procent till 85 procent i 1 mom.

Det föreslås att till paragrafen fogas ett 3 mom. där det föreskrivs att bestämmelserna om beskattning av dividendinkomster från offentligt noterade bolag också ska tillämpas på utbetalning av medel från sådana bolag. Med utbetalning av medel avses i 13 kap. 1 § 1 punkten i aktiebolagslagen avsedd utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet. Ändringen innebär att utbetalning av medel från offentligt noterade bolag alltid beskattas som dividend oberoende av från vilken post som hänförs till det fria egna kapitalet som medlen utbetalas. Exempelvis utbetalning av medel från fonden för inbetalt fritt eget kapital ska betraktas som dividend i beskattningen.

**33 b §.** *Dividender från bolag som inte är offentligt noterade.* I 1 mom. föreskrivs om beskattningen av dividender från bolag som inte är offentlig noterade. Den ska på samma sätt som för närvarande fastställas på grundval av den årliga avkastningen beräknad på det i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen angivna matematiska värdet för aktierna i det bolag som betalar ut dividend. Den årliga avkastningen föreslås vara åtta procent i stället för nuvarande nio procent. Av den dividendinkomst som motsvarar den årliga avkastningen beräknad på aktiernas matematiska värde ska 25 procent utgöra skattepliktig kapitalinkomst och 75 procent skattefri inkomst. Dividender som olika bolag betalat till den skattskyldige inom ramen för den årliga avkastningen ska räknas samman. Till den del som de dividender som ska beaktas i kalkylen överstiger 150 000 euro, ska 85 procent av dividenderna utgöra skattepliktig kapitalinkomst och 15 procent skattefri inkomst. Det föreslås att den skattefria dividendinkomst på 60 000 euro som ingår i de nuvarande bestämmelserna stryks.

Enligt 2 mom. ska den dividendinkomst som överstiger den årliga avkastningen på nuvarande sätt ska vara delvis skattepliktig förvärvsinkomst. Av dividendinkomsten ska 75 procent vara skattepliktig förvärvsinkomst i stället för nuvarande 70 procent medan resten ska vara skattefri inkomst.

Det föreslås att till paragrafen fogas ett nytt 6 mom. där det föreskrivs att bestämmelserna om beskattning av dividendinkomst från bolag som inte är offentligt noterade också ska tillämpas på sådana bolags utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet enligt ABL 13 kap. 1 § 1 punkten. Huvudregeln ska vara att utbetalning av medel beskattas som dividend. Utbetalning av medel ska dock kunna behandlas som överlåtelse i beskattningen om villkoren i 45 a § uppfylls. Ändringen innebär att utbetalning av medel från bolag som inte är offentligt noterade med de undantag som föreskrivs särskilt ska beskattas som dividend oberoende av från vilken post som hänförs till det fria egna kapitalet medlen utbetalas. Exempelvis utbetalning av medel från fonden för inbetalt fritt eget kapital ska betraktas som dividend i beskattningen.

**33 c §.** *Dividend från utländska samfund.* Det föreslås att till paragrafen fogas en bestämmelse enligt vilken 33 a och 33 b § i inkomstskattelagen på vissa villkor ska tillämpas även på dividender från andra samfund än sådana bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet samt från samfund med hemvist i en EES-stat. I 1 mom. föreskrivs i överensstämmelse med den nuvarande regleringen att 33 a och 33 b § i inkomstskattelagen ska tillämpas på dividender från bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet.

I 2 mom. föreskrivs att 33 a och 33 b § i inkomstskattelagen ska tillämpas på dividender från andra samfund med hemvist i en EES-stat än bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet samt från samfund med vars hemviststat Finland har ett avtal för undvikande av internationell dubbelbeskattning som tillämpas på dividend som samfundet delar ut. För att bestämmelserna ska tillämpas på sådana dividender förutsätts att det dividendutdelande bolaget betalar minst tio

procent i skatt på den inkomst av vilken dividenden utdelas. Villkoret uppfylls inte om det dividendutdelande samfundet inte är en självständig skattskyldig eller om samfundet är skattefritt eller har möjlighet att välja skattefrihet med stöd av lagstiftningen i sin skattemässiga hemviststat. Minimiskattesatsen kontrolleras genom att man granskar den nominella skattesats som tillämpats vid beskattningen av det dividendutdelande samfundet. I fråga om samfund med hemvist i EES-stater förutsätts dessutom att det dividendutdelande samfundets skattemässiga hemviststat är en EES-stat. Villkoret uppfylls inte om den skattemässiga hemviststaten enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning mellan en EES-stat och en utomstående stat inte är EES-staten.

Det föreslås att bestämmelserna i det nuvarande 2 mom. flyttas till 3 mom. Tillämpningsområdet för 3 mom. blir dock snävare än för närvarande eftersom tillämpningen av 33 a och 33 b § i inkomstskattelagen utvidgas till dividender från utlandet i 2 mom. Det föreslås att bestämmelserna i det nuvarande 3 mom. intas i 4 mom., och i det intas dessutom en ny bestämmelse om beräkning av den i 33 b § 1 mom. avsedda årliga avkastningen på aktier i utländska samfund. Enligt den nya bestämmelsen ska den årliga avkastningen i första hand beräknas på det sätt som tillämpas vid beräkning av det matematiska värdet för skatteåret för aktierna med stöd av lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen. Om den utredning som behövs för att beräkna det matematiska värdet inte finns tillgänglig, ska den årliga avkastningen dock i enlighet med den nuvarande regleringen beräknas på aktiernas gängse värde som de hade i ägarens besittning vid utgången av skatteåret före dividendutdelningsåret.

**33 d §. Andra bestämmelser om dividendinkomst.** Det föreslås att bestämmelsen om förtäckt dividend i 1 mom. ändras så att av förtäckt dividend ska 75 procent utgöra skattepliktig förvärvsinkomst i stället för nuvarande 70 procent. Av förtäckt dividend ska 25 procent utgöra skattefri inkomst. Dessutom föreskrivs att förtäckt dividend ska utgöra skattepliktig förvärvsinkomst i sin helhet, om det samfund som delar ut sådan dividend är ett utländskt samfund som avses i 33 c § 3 mom. i inkomstskattelagen.

**45 a §. Beskattning av utbetalning av medel som överlåtelse.** I den nya 45 a § föreskrivs att utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet ska kunna beskattas som överlåtelse när de villkor som nämns i lagrummet är uppfyllda. Bestämmelsen ska tillämpas endast på utbetalning av medel från bolag som inte är offentligt noterade.

Enligt 1 mom. ska utbetalning av medel enligt ABL 13 kap. 1 § 1 punkten från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet på vissa villkor betraktas som skattepliktig överlåtelse. Utbetalningen av medel ska behandlas som överlåtelse till den del som det belopp som återbetalas vid utbetalningen motsvarar beloppet av en kapitalplacering som gjorts i bolaget. Bestämmelsen ska kunna tillämpas om det företes en tillförlitlig utredning om att de medel som erhållits vid utbetalningen är sådana kapitalplaceringar. Det blir närmast fråga om teckningspriser som delägarna betalat för aktier eller optioner eller andra särskilda rättigheter samt andra placeringar i eget kapital.

Bestämmelsen ska inte tillämpas på utbetalning av poster i eget kapital som bildats i samband med t.ex. företagsarrangemang eller fondöverföringar. I de situationer där sambandet mellan de medel som ska utbetalas och kapitalplaceringarna förblir oklart, ska utbetalningen av medel behandlas som dividend i beskattningen.

Tidsfristen för tillämpning av bestämmelsen ska vara tio år från det att kapitalplaceringen gjordes. Exempelvis en kapitalplacering som gjorts i form av teckningsbetalningar för aktier ska anses vara gjord när aktierna tecknades.

Utbetalning av medel ska behandlas på det sätt som avses i bestämmelsen i fråga om alla skattskyldiga som uppfyller villkoren. Om villkoren uppfylls endast i fråga om vissa delägare t.ex. därför att placeringarna gjorts vid olika tidpunkter och i olika sammanhang, ska utbetalningen av medel behandlas i enlighet med denna bestämmelse i deras beskattning och som dividend vid beskattningen av övriga delägare. Bestämmelsen ska tillämpas på utbetalning av medel endast till de delar som villkoren uppfylls medan resten av utbetalningen ska beskattas som dividend.

**46 a §.** *Uträkning av överlåtelsevinst som erhållits vid utbetalning av medel.* I 1 mom. föreskrivs hur vinst som erhållits vid sådan överlåtelse som avses i 45 a § ska räknas ut. Från den utbetalning av medel som ska betraktas som överlåtelse avdras det belopp av den icke-avskrivna delen av anskaffningsutgiften för aktien som motsvarar den utbetalning av medel som ska betraktas som överlåtelse. Om den icke-avskrivna delen av anskaffningsutgiften för aktien är mindre än så, ska den icke-avskrivna delen av anskaffningsutgiften dras av. Utbetalning av medel som beskattas som överlåtelse ska således inte leda till förlust i beskattningen.

I 2 mom. föreskrivs om avdrag från anskaffningsutgiften för aktien i situationer som avses i 45 a §. Den anskaffningsutgift som dragits av vid uträkningen av överlåtelsevinst som erhållits vid utbetalning av medel som ska behandlas som överlåtelse ska dras av från den icke-avskrivna delen av anskaffningsutgiften för aktien.

**124 §.** *Fastställande av skatten.* I 2 mom. föreskrivs om skatten på kapitalinkomst och om samfundsskattesatsen. Det föreslås att gränsen för tillämpning av den högre skattesatsen på kapitalinkomst, 32 procent, sänks från nuvarande 50 000 euro till 40 000 euro. Det föreslås att samfundsskattesatsen sänks till 20 procent.

## **1.2 Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet**

**6a §.** Det föreslås att paragrafen ändras så att bestämmelserna om dividender utvidgas till att omfatta dividender från samfund med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och att den delvisa skattefriheten för dividender i huvudsak stryks. Dividender från samfund med hemvist inom EU ska beskattas på samma sätt som dividender från samfund med hemvist i EES-stater, om inte något annat följer av moder- och dotterbolagsdirektivet.

I 1 mom. föreskrivs om dividender från inhemska samfund och från bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet. Dividenderna ska vara skattefria på samma sätt som nu.

I 2 mom. föreskrivs om dividender från andra samfund med hemvist i en EES-stat än

sådana som avses i 1 mom. Dividenden ska vara skattefri på de villkor som föreskrivs i paragrafen. För skattefrihet ska enligt 1 punkten förutsättas att det samfund som delar ut dividenden betalar minst tio procent i skatt på den inkomst, av vilken dividenden utdelas. Villkoret uppfylls inte om det dividendutdelande samfundet inte är en självständig skattskyldig eller om samfundet är skattefritt eller om det har möjlighet att välja skattefrihet med stöd av lagstiftningen i sin skattemässiga hemviststat. Minimiskattesatsen kontrolleras genom att man granskar den nominella skattesats som tillämpats vid beskattningen av det dividendutdelande samfundet. I 2 punkten förutsätts dessutom att det dividendutdelande samfundets skattemässiga hemviststat är en EES-stat. Villkoret uppfylls inte om den skattemässiga hemviststaten enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning mellan en EES-stat och en utomstående stat inte är EES-staten.

I 3 mom. föreskrivs att dividender från andra samfund än de som avses i 1 och 2 mom. ska vara skattepliktig inkomst i sin helhet. Detta avviker från den nuvarande regleringen, där vanligtvis 75 procent av den dividend som står utanför skattefriheten är skattepliktig inkomst. I 3 mom. föreslås dessutom två undantag från skattefriheten för dividender enligt 1 och 2 mom. För närvarande ingår dessa undantag i 1 mom.

Enligt 3 mom. 1 punkten ska 75 procent av dividend som erhållits för aktier som ingår i investeringstillgångarna vara skattepliktig inkomst. Investeringstillgångar är aktier som penninginstitut, försäkringsanstalter och pensionsanstalter skaffat för att placera medel och säkra sina investeringar. Dividender för investeringstillgångar är skattepliktig inkomst med undantag för dividender från utländska bolag som avses i artikel 2 i moder- och dotterbolagsdirektivet. Dividender för investeringstillgångar från sistnämnda bolag ska på det sätt som direktivet förutsätter vara skattepliktig inkomst endast om dividendmottagaren vid dividendutdelningen direkt äger mindre än tio procent av aktiekapitalet i det dividendutdelande samfundet. Av dividender som erhållits för aktier som ingår i investeringstillgångarna i andra samfund med hemvist inom EU eller EES eller i inhemska

samfund ska 75 procent alltid vara skattepliktig inkomst.

Enligt 3 mom. 2 punkten ska dividender som ett bolag som inte är offentligt noterat erhåller från offentligt noterade bolag vara skattepliktig inkomst i sin helhet. Detta gäller emellertid inte situationer där dividendmottagare direkt äger minst tio procent av aktiekapitalet i det dividendutdelande bolaget. Den föreslagna bestämmelsen avviker från den nuvarande regleringen enligt vilket 75 procent av dividenderna utgör skattepliktig inkomst. Dividender som ett offentligt noterat bolag erhåller från andra offentligt noterade bolag ska vara skattefria liksom för närvarande.

De nuvarande 3—6 mom. blir 4—7 mom. Hänvisningarna i momenten ändras på motsvarande sätt. Det föreslås att 6 mom. ändras så att den skattepliktiga delen av dividender till fysiska personer och dödsbon blir 75 procent i stället för nuvarande 70 procent och att det till momentet fogas en bestämmelse enligt vilken 85 procent av dividender som fysiska personer och dödsbon får från offentligt noterade bolag ska vara skattepliktig inkomst.

Det föreslås att 7 mom. ändras så att den beskattningsbara inkomsten av förtäckt dividend är 75 procent.

I 8 mom. föreskrivs att bestämmelserna om beskattning av dividendinkomst också ska tillämpas på i ABL 13 kap. 1 § 1 punkten avsedd utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet. Huvudregeln är att utbetalning av medel ska beskattas som dividend. Med avvikelse från huvudregeln ska sådan utbetalning av medel dock kunna behandlas som överlåtelse i beskattningen på de villkor som föreskrivs i 6 c §. Ändringen motsvarar de ändringar gällande utbetalningen av medel som föreslås i beskattningen av fysiska personer.

**6 c §.** Det föreslås att till lagen fogas en ny 6 c §, där det föreskrivs om undantag från 6 a §, enligt vilken utbetalning av medel beskattas som dividend. Enligt 6 c § ska utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet kunna beskattas som överlåtelse. Bestämmelsen ska tillämpas endast på utbetalning av medel från bolag som inte är offentligt noterade. Bestämmelsens innehåll motsvarar i huvudsak det som

föreslås i 45 a och 46 a § i inkomstskattelagen.

Enligt 1 mom. ska utbetalning av medel enligt ABL 13 kap. 1 § 1 punkten från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet på vissa villkor betraktas som skattepliktig överlåtelse. Utbetalning av medel ska behandlas som överlåtelse till den del som det belopp som återbetalas motsvarar beloppet av en kapitalplacering som gjorts i bolaget. Bestämmelsen ska kunna tillämpas om det företes en tillförlitlig utredning om att de medel som erhållits vid utbetalningen är sådana kapitalplaceringar. Det blir närmast fråga om teckningspriser som delägarna betalat för aktier eller optioner eller andra särskilda rättigheter samt andra placeringar i eget kapital.

Bestämmelsen ska inte tillämpas på utbetalning av poster i eget kapital som bildats i samband med t.ex. företagsarrangemang eller fondöverföringar. I de situationer där sambandet mellan de medel som ska utbetalas och kapitalplaceringarna förblir oklart, ska utbetalningen av medel behandlas som dividend i beskattningen.

Tidsfristen för tillämpning av bestämmelsen ska vara tio år från det att kapitalplaceringen gjordes. Exempelvis en kapitalplacering som gjorts i form av teckningsbetalningar för aktier ska anses vara gjord när aktierna tecknades.

Utbetalning av medel ska behandlas på det sätt som avses i bestämmelsen i fråga om alla skattskyldiga som uppfyller villkoren. Om villkoren uppfylls endast i fråga om vissa delägare t.ex. därför att placeringarna gjorts vid olika tidpunkter och i olika sammanhang, ska utbetalningen av medel behandlas i enlighet med denna bestämmelse i deras beskattning och som dividend vid beskattningen av övriga delägare. Bestämmelsen ska tillämpas på utbetalning av medel endast till de delar som villkoren uppfylls medan resten av utbetalningen ska beskattas som dividend.

Från den utbetalning av medel som ska betraktas som överlåtelse avdras enligt 2 mom. det belopp av den vid beskattningen icke avskrivna anskaffningsutgiften för aktierna som motsvarar den utbetalning av medel som ska betraktas som överlåtelse. Om den vid beskattningen icke avskrivna anskaffningsutgiften för aktierna är mindre än så, ska den icke avskrivna anskaffningsutgiften dras av. Utbe-

talning av medel som beskattas som överlåtelse ska således inte leda till förlust i beskattningen.

På samma sätt som de bestämmelser om skattefrihet för vissa aktieöverlåtelser som tillämpats vid beskattningen av samfund ska medel som erhållits vid överlåtelse som avses i 2 mom. i vissa situationer inte betraktas som skattepliktig inkomst. Enligt 3 mom. ska medel som erhållits vid sådan utbetalning av medel som ska betraktas som överlåtelse inte betraktas som skattepliktig inkomst, om aktierna i det bolag som delar ut medel i delägarrens beskattning är sådana i 6 b § avsedda aktier som får överlätas skattefritt.

I 4 mom. föreskrivs om avdrag från anskaffningsutgiften för aktier i situationer som avses i förslaget till 1 mom. Vid uträkning av överlåtelsevinst som erhållits vid sådan utbetalning av medel som ska behandlas som överlåtelse ska enligt 2 mom. det avdragna beloppet också dras av från den vid beskattningen icke avdrivna anskaffningsutgiften för aktierna. Avdrag från anskaffningsutgiften görs också i situationer som avses i 3 mom., när de erhållna medlen inte betraktas som skattepliktig inkomst. Detta grundar sig på att vid utbetalning av medel som avses i 1 mom. överlåts i själva verket inga aktier, utan aktierna kan överlätas senare, då man särskilt granskar beloppet av en eventuell överlåtelsevinst eller överlåtelseförlust. Vid den tidpunkt då medlen betalas ut är det nödvändigt att bestämma den del som inte avskrivits av anskaffningsutgiften för aktier som ska överlätas skattefritt, eftersom aktierna senare kan vara sådana som inte får överlätas skattefritt på grund av t.ex. tillgångstypen, inkomstkällan eller ägarandelen.

**8 §.** Det föreslås att 8 punkten upphävs, eftersom det föreskrivs att representationsutgifter inte är avdragsgilla i den nya 16 § 11 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

**16 §.** I paragrafen föreskrivs om de utgifter som inte är avdragsgilla utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande när resultatet av näringsverksamheten beräknas. Det föreslås att till paragrafen fogas en ny 11 punkt, där det nämns att representationsutgifter är sådana icke avdragsgilla utgifter som avses i paragrafen.

**18 §.** Det föreslås att till 1 mom. fogas en 6 punkt. I lagrummet definieras villkoren för att överskott ska vara en avdragsgill utgift för andelslag. Enligt definitionen ska andelslagets syfte enligt dess stadgar vara att bedriva ekonomisk verksamhet i syfte att stöda medlemmarnas ekonomi eller näring så att medlemmarna utnyttjar de tjänster som andelslaget erbjuder. Dessutom får en medlems andel av andelskapitalet och rösträtt vara högst tio procent tillsammans med medlemmar som hör till en sådan närstående krets som avses i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande och med medlemmar som är i en sådan intressegemenskap som avses där. Som avdragsgillt överskott ska betraktas högst det belopp som har uppkommit av inköp och försäljningar mellan medlemmarna och andelslaget. Som avdragsgill utgift för andelslaget ska således inte betraktas den del av överskottet som har uppkommit av handel mellan andelslaget och andra än medlemmarna.

Avdragsgillt överskott för ett andelslag ska vara exempelvis andelslagets hela verksamhetsresultat när andelslagets verksamhet i praktiken består av inköp från medlemmarna samt förädling och vidare försäljning av produkterna. Om andelslaget däremot köper produkter som ska förädlas även från andra än medlemmarna ska det överskott som tillfallit andelslagets av förädling av dessa produkter inte betraktas som avdragsgill utgift för andelslaget. Avdragsgillt överskott ska inte heller vara t.ex. utdelning av intäkterna av investeringsverksamhet till medlemmarna trots att utdelningsgrunden skulle vara medlemmarnas inköp och försäljningar.

**18 a §.** Det föreslås att den i 2 mom. föreskrivna rätten att dra av ränteutgifter begränsas ytterligare genom att den procentsats ändras som beräknas på näringsverksamhetens korrigerade resultat. Enligt den nuvarande 18 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet är nettoränteavgifter inte avdragsgilla om de överstiger 30 procent av näringsverksamhetens korrigerade resultat. Det föreslås att procentsatsen ändras från 30 procent till 25 procent. Dessutom krymps beräkningsgrunden för procentandelen, dvs. det s.k. korrigerade resultatet av näringsverksamheten, så att förluster i och förändringar i värdet på finansieringstillgångarna inte läggs till näringsverksamhetens resultat.



### 1.3 Inkomstskattelag för gårdsbruk

5 §. I 1 mom. 14 punkten föreskrivs att 75 procent av dividenderna från bolag som inte är offentligt noterade ska vara skattepliktig. Det föreskrivs att 85 procent av dividenderna från offentligt noterade bolag ska vara skattepliktig inkomst.

Det föreslås att till paragrafen fogas en 15 punkt, där det föreskrivs att bestämmelserna om beskattningen av dividender också ska tillämpas på i ABL 13 kap. 1 § 1 punkten avsedd utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet. Huvudregeln ska vara att utbetalning av medel beskattas som dividend. Med avvikelse från huvudregeln ska sådan utbetalning av medel dock kunna behandlas som överlåtelse i beskattningen på det sätt som föreskrivs i 45 a § i inkomstskattelagen. Ändringen motsvarar de ändringar gällande utbetalningen av medel som föreslås i beskattningen av fysiska personer.

### 1.4 Lag om beskattning av begränsat skattskyldigt för inkomst

3 §. Det föreslås att till 2 mom. fogas i 33 a och 33 b § i inkomstskattelagen och i 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avsedd utbetalning av medel som ska betraktas som dividend och som gjorts från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet. I fråga om utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet gäller vad som i källskattelagen bestäms om dividend.

Det föreslås att till 5 mom. fogas i 33 a och 33 b § i inkomstskattelagen avsedd utbetalning av medel som ska betraktas som dividend och som gjorts från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet. I de situationer som avses i bestämmelsen ska källskatt inte betalas på utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet.

7 §. I 2 punkten föreskrivs om den källskatt som ska tas ut på betalningar till begränsat skattskyldiga samfund. Det föreslås att källskatten sänks till 20 procent.

I 3 punkten föreskrivs om källskatt som ska tas ut på dividender som betalas till begränsat skattskyldiga samfund inom Europeiska eko-

nomiska samarbetsområdet som uppfyller de närmare villkor som föreskrivs i lagrummet. Det föreslås att källskattesatsen ändras till 15 procent på dividend som betalas ut till aktier som ingår i investeringstillgångarna av ett begränsat skattskyldigt samfund, som inte är ett sådant bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet som direkt innehar minst tio procent av aktiekapitalet i det utdelande samfundet vid utbetalningen av dividenden. Det föreslås att 3 punkten b stryks, eftersom dividender ska vara skattepliktig inkomst i sin helhet om det utdelande samfundet är ett sådant offentligt noterat bolag som avses i 33 a § 2 mom. i inkomstskattelagen och dividendtagaren är ett annat än ett offentligt noterat samfund som direkt innehar mindre än tio procent av aktiekapitalet i det utdelande samfundet vid utbetalningen av dividenden.

15 §. I 1 mom. föreskrivs om skatten på kapitalinkomst. Det föreslås att gränsen för tillämpning av den högre skattesatsen på kapitalinkomst, 32 procent, sänks från nuvarande 50 000 euro till 40 000 euro.

I 3 mom. föreskrivs om de skattesatser som tillämpas på begränsat skattskyldiga samfunds inkomster och på inkomster som avses i 3 § när ett begränsat skattskyldigt samfund har bedrivit rörelse eller utövat yrke från ett fast driftsställe i Finland. Det föreslås att skattesatserna sänks till 20 procent.

### 1.5 Lag om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under åren 2013—2015

Det föreslås att lagens rubrik ändras eftersom det föreslås att tilläggsavdrag ska tillämpas endast under skatteåren 2013 och 2014.

1 §. *Tillämpningsområde.* I paragrafen föreskrivs att tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet får göras under skatteåren 2013—2015. Det föreslås att rätten till tilläggsavdrag begränsas så att avdraget får göras endast under åren 2013—2014.

7 §. *Ikraftträdande.* I paragrafen föreskrivs att lagen gäller vid beskattningen för skatteåren 2013—2015. Det föreslås att lagens giltighetstid begränsas så att lagen gäller under åren 2013—2014.

### 1.6 Lag om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skatteåren 2013—2015

Det föreslås att lagens rubrik ändras eftersom det föreslås att höjda avskrivningar ska tillämpas endast under skatteåren 2013 och 2014.

**1 §. Tillämpningsområde.** Det föreslås att lagens tillämpningsområde ändras så att den utvidgade avskrivningsrätten gäller sådana byggnader, maskiner och anläggningar som definieras närmare i 2 och 4 § och som tas i bruk under kalenderåren 2013 och 2014.

**2 §. Avskrivningar på byggnader.** Det föreslås att 1 mom. ändras så att höjd avskrivning är möjlig under skatteåren 2013 och 2014. I enlighet med den gällande lagen får i fråga om en byggnad som tas i bruk under skatteåret 2013 höjd avskrivning göras under skatteåren 2013 och 2014. Om en byggnad tas i bruk under skatteåret 2014, är höjd avskrivning med avvikelse från den gällande lagen möjlig endast under skatteåret 2014.

**4 §. Avskrivningar på maskiner och anläggningar.** Det föreslås att 1 mom. ändras så att höjd avskrivning är möjlig under skatteåren 2013 och 2014. Om en maskin eller anläggning tas i bruk under skatteåret 2013 ska höjd avskrivning i enlighet med den gällande lagen vara möjlig under skatteåren 2013 och 2014. Om en maskin eller anläggning tas i bruk under skatteåret 2014, ska höjd avskrivning med avvikelse från den gällande lagen vara möjlig endast under skatteåret 2014.

**6 §. Ikraftträdande.** Det föreslås att 2 mom. ändras så att lagen tillämpas vid beskattningen för skatteåren 2013 och 2014.

## 2 Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft vid ingången av 2014. Lagarna tillämpas med vissa undantag första gången vid beskattningen för 2014.

Den nedsatta samfundsskattesatsen tillämpas första gången vid beskattningen för 2014. Nedsättningen av samfundsskattesatsen på det föreslagna sättet innebär en väsentlig förändring av den skatt som samfund ska betala på sin vinst. Detta kan föra med sig ett väsentligt ekonomiskt intresse av att överföra vinster som uppkommer under 2013 till skatteåret 2014, då den lägre samfundsskattesatsen skulle tillämpas på dem. I propositionen förelås ingen bestämmelse för att förhindra kringgående av skatt, men det föreskrivs om ett undantag från ikraftträdelsebestämmelsen för den nedsatta samfundsskattesatsen som ska gälla ovannämnda situationer. Enligt ikraftträdelsebestämmelsens undantag ska en samfundsskattesats på 24,5 procent tillämpas under skatteåret 2014, om bolagets räkenskapsperiod har ändrats den dag då regeringen beslöt att nedsätta samfundsskattesatsen eller senare. Undantaget gäller situationer där räkenskapsperioden har ändrats så att inget skatteår för bolaget går ut under år 2013 eller så att det skatteår som går ut under skatteåret 2014 har börjat efter nämnda datum. Undantagsbestämmelsen gäller endast skatteåret 2014 och bolag vilkas räkenskapsperiod har förlängts eller förkortats den 21 mars 2013 eller därefter.

De ändringar i inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och inkomstskattelagen för gårdsbruk som gäller dividendbeskattningen ska likaså tillämpas första gången vid beskattningen för 2014. De ändringar i källskattelagen som gäller dividendbeskattningen ska tillämpas på inkomst som erhålls den dag då lagen träder i kraft eller därefter. Ikraftträdelsebestämmelsen ska dock inte gälla utbetalning av medel när det är fråga om kapitalplaceringar som före lagens ikraftträdande har gjorts i bolag som inte är noterade. På sådan utbetalning av medel ska den nya regleringen tillämpas första gången vid beskattningen för 2016.

*Lagförslag***1.****Lag****om ändring av inkomstskattelagen**

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i inkomstskattelagen (1535/1992) 33 a § 1 mom., 33 b § 1 och 2 mom., 33 c §, 33 d § 1 mom. och 124 § 2 mom.  
 av dem 33 a § 1 mom., 33 b § 2 mom. och 33 d § 1 mom. sådana de lyder i lag 716/2004, 33 b § 1 mom. och 124 § 2 mom. sådana de lyder i lag 1515/2011 och 33 c § sådan den lyder i lagarna 716/2004, 1143/2005, 383/2012 och 575/2013, samt  
*fogas* till 33 a §, sådan den lyder i lagarna 716/2004 och 774/2012, ett nytt 3 mom., till 33 b §, sådan den lyder i lagarna 716/2004, 469/2009 och 1515/2011, ett nytt 6 mom., och till lagen en ny 45 a § som följer:

**33 a §***Dividender från offentligt noterade bolag*

Av dividender från offentligt noterade bolag utgör 85 procent kapitalinkomst och 15 procent skattefri inkomst.

—————  
 Sådan utbetalning av medel enligt 13 kap. 1 § 1 punkten i aktiebolagslagen (624/2006) som ett offentligt noterat bolag gjort från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet ska betraktas som dividend och på den tillämpas det som föreskrivs ovan i denna paragraf.

**33 b §***Dividender från bolag som inte är offentligt noterade*

Av dividender från bolag som inte är offentligt noterade utgör 25 procent skattepliktig kapitalinkomst och 75 procent skattefri inkomst upp till det belopp som motsvarar en årlig åtta procents avkastning beräknad på det i lagen om värdering av tillgångar vid be-

skattningen (1142/2005) angivna matematiska värdet för skatteåret för aktierna. Till den del beloppet av sådana dividender som den skatteskyldige får överstiger 150 000 euro utgör 85 procent av dividenderna kapitalinkomst och 15 procent skattefri inkomst.

Av den del av dividenderna som överstiger den i 1 mom. avsedda årliga avkastningen utgör 75 procent förvärvsinkomst och 25 procent skattefri inkomst.

—————  
 Sådan utbetalning av medel enligt 13 kap. 1 § 1 punkten i aktiebolagslagen (624/2006) som ett bolag som inte är offentligt noterat gjort från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet ska betraktas som dividend och på den tillämpas det som föreskrivs ovan i denna paragraf, med de undantag som anges i 45 a §.

**33 c §***Dividend från utländska samfund*

Dividend från ett utländskt samfund är skattepliktig inkomst så som bestäms i 33 a och 33 b §, om samfundet är ett sådant bolag

som avses i artikel 2 i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, sådant det lyder ändrat genom rådets direktiv 2013/13/EU.

Dividend från ett annat än i 1 mom. avsett utländskt samfund är skattepliktig inkomst så som bestäms i 33 a och 33 b §, om samfundet utan valmöjlighet och befrielse är skyldigt att betala minst tio procent i skatt på sin inkomst, av vilken dividenden utdelats, och

1) samfundet enligt skattelagstiftningen i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet har sin hemvist i denna stat och samfundet enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning inte har sin hemvist i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller

2) mellan samfundets hemviststat och Finland under skatteåret är i kraft ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som tillämpas på dividend som samfundet delar ut.

Dividend från andra utländska samfund än de som avses i 1 och 2 mom. utgör skattepliktig förvärvsinkomst i sin helhet.

Vid beräkningen av den i 33 b § 1 mom. avsedda årliga avkastningen på aktier i utländska samfund tillämpas bestämmelserna om beräkning av det matematiska värdet för skatteåret för aktierna i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen. Om den utredning som behövs för att beräkna det matematiska värdet saknas beräknas den årliga avkastningen på aktiernas gängse värde som de hade i ägarens besittning vid utgången av skatteåret före dividendutdelningsåret. Med gängse värde avses egendomens sannolika överlåtelsepris.

### 33 d §

#### *Andra bestämmelser om dividendinkomst*

Av en i 29 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) avsedd förtäckt dividend utgör 75 procent förvärvsinkomst och 25 procent skattefri inkomst. Förtäckt dividend utgör emellertid skattepliktig inkomst i sin helhet, om den förtäckta dividenden har erhållits från ett utländskt samfund som avses i 33 c § 3 mom.

### 45 a §

#### *Beskattning av utbetalning av medel som överlåtelse*

Sådan utbetalning av medel enligt 13 kap. 1 § 1 punkten i aktiebolagslagen (624/2006) som ett bolag som inte är offentligt noterat bolag gjort från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet ska betraktas som skattepliktig överlåtelse till den del som en kapitalplacering som den skattskyldige gjort i bolaget återbetalas till denne, om

1) det har gått högst tio år från kapitalplaceringen när medlen delas ut, och

2) den skattskyldige visar en tillförlitlig utredning om att villkoren enligt denna paragraf är uppfyllda.

### 46 a §

#### *Uträkning av överlåtelsevinst som erhållits vid utbetalning av medel*

När överlåtelsevinsten räknas ut avdras från utbetalningen av medel enligt 45 a § den icke avskrivna anskaffningsutgiften för aktien, dock högst den utbetalning av medel som ska betraktas som överlåtelse. Om den icke avskrivna anskaffningsutgiften för aktien är mindre än den utbetalning av medel som ska betraktas som överlåtelse, dras den icke avskrivna anskaffningsutgiften av.

Den anskaffningsutgift som dragits av när överlåtelsevinsten räknats ut dras av från den icke avskrivna anskaffningsutgiften för aktien.

### 124 §

#### *Fastställande av skatten*

På kapitalinkomst betalas 30 procent i inkomstskatt (*inkomstskattesats för kapitalinkomst*). Till den del den beskattningsbara kapitalinkomsten för en skattskyldig överstiger 40 000 euro betalas 32 procent i inkomstskatt (*höjd inkomstskattesats för kapitalinkomst*). Inkomstskattesatsen för samfund är 20 procent. Inkomstskattesatsen för samfällda förmåner är 28 procent. Angående fördelningen av samfundsskatten och skatten på

samfällda förmåner mellan olika skattetagare bestäms i lagen om skatteredovisning (532/1998).

— — — — —

\_\_\_\_\_

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2014. Om ett samfunds räkenskapsperiod har ändrats den 21 mars 2013 eller senare så att samfundets skatteår inte går ut 2013 eller så att det skatteår som går ut 2014 har börjat efter den 21 mars 2013, är

\_\_\_\_\_

samfundets inkomstkattesats vid beskattningen för skatteåret 2014 dock 24,5 procent.

Lagen tillämpas på sådan utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet som har erhållits den 1 januari 2014 eller senare. Till den del som utbetalningen av medel innehåller kapitalinvesteringar som har gjorts före lagens ikraftträdande tillämpas dock 33 b § 6 mom. samt 45 a och 46 a § första gången på sådan utbetalning av medel som har erhållits den 1 januari 2016.

## 2.

**Lag****om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet**

I enlighet med riksdagens beslut  
*upphävs* i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 8 § 8 punkten, sådan den lyder i lag 1539/1992,

*ändras* 6 a §, 16 § 10 punkten, 18 § 1 mom. 1 punkten och 18 § 2 mom.,

av dem 6 a §, sådan den lyder i lagarna 717/2004, 382/2012 och 576/2013, 16 § 10 punkten sådan den lyder i lag 987/2012 och 18 a § 2 mom. sådant det lyder i lag 983/2012, samt

*fogas* till lagen en ny 6 c §, till 16 § 1 mom., sådant det lyder delvis ändrat i lagarna 859/1981, 1164/1990, 717/2004, 1134/2005, 1077/2008 och 987/2012, en ny 11 punkt och till 18 § 1 mom., sådant det lyder delvis ändrat i lagarna 71/1983, 717/2004 och 1077/2008, en ny 6 punkt, som följer:

**6 a §**

Dividend som ett samfund erhållit från ett inhemskt samfund eller från ett utländskt bolag som avses i artikel 2 i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, sådant det lyder ändrat genom rådets direktiv 2013/13/EU, är inte skattepliktig inkomst för samfundet.

Dividend som ett samfund erhållit från ett annat än i 1 mom. avsett samfund med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är inte skattepliktig inkomst för samfundet, om

1) 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, och

2) det samfund som delar ut dividenden enligt skattelagstiftningen i den aktuella staten har sin hemvist i denna stat och samfundet enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning inte har sin hemvist i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Dividend från andra samfund än de som avses i 1 och 2 mom. utgör skattepliktig inkomst. Med avvikelse från 1 mom.

1) utgör dessutom 75 procent av dividenden skattepliktig inkomst och 25 procent skattefri inkomst, om dividenden har erhållits för aktier som ingår i investeringstillgångarna i ett utländskt bolag som avses i artikel 2 i det direktiv som nämns i 1 mom., av vars aktiekapital dividendtagaren direkt äger under tio procent vid dividendutdelningen, eller för aktier som ingår i investeringstillgångarna i ett inhemskt eller i något annat än ett ovan nämnt utländskt samfund med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

2) utgör dividend skattepliktig inkomst, om det samfund som delar ut dividenden är ett i 33 a § 2 mom. i inkomstskattelagen avsett offentligt noterat bolag och dividendtagaren är ett annat samfund än ett offentligt noterat bolag och vid dividendutdelningen inte direkt äger minst tio procent av aktiekapitalet i det bolag som delar ut dividenden.

Med avvikelse det som föreskrivs ovan är dividend som en andelsbank får från en i 3 § i lagen om andelsbanker och andra kreditinstitut i andelslagsform (1504/2001) avsedd affärsbank som är central finansiellt institut för andelsbankerna, skattefri inkomst.

Vad som i 1—3 mom. bestäms om dividend tillämpas också på sådan av ett samfund erhållen ränta på andelskapital, placeringsan-

delar och tilläggsandelar som ett andelslag betalar, vinstandel i och ränta på grundfundsandelar och placeringar i tillskottsfonder som en inhemsk sparbank betalar samt ränta på garantikapital som ett ömsesidigt försäkringsbolag och en försäkringsförening betalar.

Av dividend från ett bolag som inte är offentligt noterat och i 5 mom. avsedd betalning som en fysisk person eller ett dödsbo erhåller utgör 75 procent skattepliktig inkomst, i 33 d § 2 mom. i inkomstskattelagen avsedda betalningar dock så som anges i det nämnda lagrummet. Av dividend som en fysisk person eller ett dödsbo erhåller från ett offentligt noterat bolag utgör 85 procent skattepliktig inkomst.

Av förtäckt dividend är 75 procent skattepliktig inkomst.

På sådan i 33 a § 3 mom. och 33 b § 6 mom. i inkomstskattelagen avsedd utbetalning av medel som ska betraktas som dividend och som har gjorts från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet tillämpas det som föreskrivs i denna paragraf, med de undantag som anges i 6 c §.

#### 6 c §

Utbetalning av medel enligt 13 kap. 1 § 1 punkten i aktiebolagslagen som ett bolag som inte är offentligt noterat gjort från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet ska betraktas som skattepliktig överlåtelse till den del som en kapitalplacering som den skattskyldige gjort i bolaget återbetalas till denne, om

1) det har gått högst tio år från kapitalplaceringen när medlen delas ut, och

2) den skattskyldige visar en tillförlitlig utredning om att villkoren enligt denna paragraf är uppfyllda.

När överlåtelsevinsten räknas ut avdras från utbetalningen av medel enligt 1 mom. den vid beskattningen icke avskrivna anskaffningsutgiften för aktien, dock högst den utbetalning av medel som ska betraktas som överlåtelse. Om den icke avskrivna anskaffningsutgiften för aktien är mindre än den utbetalning av medel som ska betraktas som överlåtelse, dras den icke avskrivna anskaffningsutgiften av.

Med avvikelse från 1 och 2 mom. är det belopp som erhållits vid utbetalning av medel

enligt 1 mom. inte skattepliktig inkomst, om aktierna i det bolag som delar ut medel i aktieägarens beskattning är sådana i 6 b § 2 mom. avsedda aktier som får överlåtas skattefritt.

Från den vid beskattningen icke avdragna anskaffningsutgiften för aktierna avdras det belopp som dragits av vid uträkningen av överlåtelsevinsten enligt 2 mom. eller det belopp som skulle dras av vid uträkningen, om utbetalning av medel inte skulle vara skattefritt med stöd av 3 mom.

#### 16 §

Såsom utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande anses inte:

10) bankskatt som ska betalas med stöd av lagen om tillfällig bankskatt (986/2012),

11) representationsutgifter.

#### 18 §

Avdragbara utgifter äro även:

1) års- och omsättningsrabatter, köp- och försäljningsgottgörelser samt andra dylika rättelseposter,

6) överskott som ett andelslag delat ut till en medlem på grund av inköp och försäljningar eller därmed jämförbara prestationer när andelslagets syfte är att bedriva ekonomisk verksamhet för att stöda medlemmarnas ekonomi eller näring så att medlemmarna utnyttjar de tjänster som andelslaget erbjuder, en andelslagsmedlems andel av andelskapitalet och rösträtt är högst tio procent tillsammans med medlemmar som hör till en sådan närstående krets som avses i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande och med medlemmar som är i en sådan intressegemenskap som avses där, och det överskott som andelslaget på detta sätt delar ut till medlemmarna motsvarar högst det resultat som uppkommit på grundval av inköp och försäljningar eller därmed jämförbara prestationer mellan medlemmarna och andelslaget.

#### 18 a §

Ränteutgifterna är avdragsgilla till den del de motsvarar beloppet av ränteinkomsterna. Ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna (*nettoränteutgifter*) är avdragsgilla, om de

under skatteåret uppgår till högst 500 000 euro. Överstiger nettoränteutgifterna under skatteåret ovannämnda belopp är nettoränteutgifterna inte avdragsgilla till den del

1) de överstiger 25 procent av näringsverksamhetens resultat enligt 3 § vilket har ökat med ränteutgifter och avskrivningar som dras av i beskattningen samt erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen och vilket har minskats med givna koncernbidrag, och

2) beloppet av de nettoränteutgifter som överstiger gränsen på 25 procent är högst lika stort som beloppet av nettoränteutgifterna

mellan de parter i intressegemenskap som står i ett skuldförhållande.

\_\_\_\_\_

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2014.

Till den del som utbetalningen av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet innehåller kapitalplaceringar som har gjorts före lagens ikraftträdande tillämpas 6 a § 8 mom. och 6 c § dock första gången vid beskattningen för 2016.



## 3.

**Lag****om ändring av 5 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk**

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) 5 § 1 mom. 14 punkten sådan den lyder i lag 718/2004, samt  
*fogas* till 5 § 1 mom. en ny 15 punkt, sådant det lyder delvis ändrat i lagarna 1541/1992 och 718/2004, som följer:

## 5 §

I 4 § angivna skattepliktiga inkomster av jordbruket under skatteåret är bland andra:

14) räntor av egendom som hör till gårdsbruket, 75 procent av dividender från bolag som inte är offentligt noterade, 85 procent av dividender från offentligt noterade bolag, betalningar som avses i 33 d § 2 mom. i inkomstskattelagen på det sätt som föreskrivs i nämnda lagrum samt dividender och nämnda betalningar som ett samfund erhållit så som anges i 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968),

15) på i 33 a § 3 mom. och 33 b § 6 mom. i inkomstskattelagen avsedd utbetalning av medel som ska betraktas som dividend och som har gjorts från en fond som hänförs till

det fria egna kapitalet tillämpas det som i 14 punkten föreskrivs om dividend, med de undantag som anges i 45 a § i inkomstskattelagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2014.

Lagen tillämpas på sådan utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapital som har erhållits den 1 januari 2014 eller senare. Till den del som utbetalningen av medel innehåller kapitalplaceringar som har gjorts före lagens ikraftträdande tillämpas 5 § 15 punkten dock första gången på sådan utbetalning av medel från ett bolag som inte är offentligt noterat som har erhållits den 1 januari 2016.

## 4.

**Lag****om ändring av lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst**

I enlighet med riksdagens beslut

*ändras* i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (627/1978) 3 § 2 och 5 mom., 7 § 1 mom. 2 och 3 punkten och 15 § 1 och 3 mom.,

sådana de lyder, 3 § 2 mom. i lag 814/2008 och 5 mom. i lag 186/2013, 7 § 1 mom. 2 och 3 punkten och 15 § 1 och 3 mom. i lag 1516/2011, som följer

## 3 §

Angående ränta på andelskapital, vinstandel av placeringsfond, i 31 § 5 mom. i inkomstskattelagen avsedd dividendersättning, i 33 a och 33 b § i inkomstskattelagen och i 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avsedd utbetalning av medel som ska betraktas som dividend och som gjorts från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet samt i 29 § i lagen om beskattningsförfarande avsedd förtäckt dividend och enligt 31 § bestämd förmån till delägare i form av förhöjd inkomst gäller på motsvarande sätt vad som i denna lag bestäms om dividend.

Källskatt ska inte betalas på dividend som betalas till ett i Finland begränsat skattskyldigt samfund som motsvarar ett samfund enligt 33 d § 4 mom. i inkomstskattelagen eller 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och dividenden är skattefri enligt dessa bestämmelser om den betalas till ett inhemskt samfund. Samfundet ska inte heller betala källskatt på sådan ränta på andelskapital, placeringsandelar och tilläggsandelar som ett andelslag betalar, på i 33 a och 33 b § i inkomstskattelagen och i 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avsedd utbetalning av medel som ska betraktas som dividend och som gjorts från en fond som hänförs till det fria egna

kapitalet, på vinstandel i och ränta på grundfundsandelar och placeringar i tillskottsfonder som en inhemsk sparbank betalar samt på ränta på garantikapital som ett ömsesidigt försäkringsbolag och en försäkringsförening betalar. En förutsättning för skattefrihet är att samfundet har hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och att rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG eller ett avtal om handräckning och utbyte av information i skatteärenden inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet gäller dividendtagarens hemviststat. Dessutom förutsätts att källskatt enligt dividendtagarens utredning i praktiken inte i sin helhet kan gottgöras i dividendtagarens hemviststat på grundval av ett avtal om undanröjande av dubbelbeskattning mellan Finland och dividendtagarens hemviststat.

## 7 §

Källskatten redovisas i sin helhet till staten. Källskatt utgör

2) 20 procent på dividend, ränta och royaltysom betalas till ett begränsat skattskyldigt samfund samt på annan betalning enligt 3 § till ett sådant samfund, om inte något annat föreskrivs om en sådan betalning någon annanstans,

3) 15 procent på dividend, om dividendtagaren är ett sådant begränsat skattskyldigt

samfund som avses i 3 § 5 mom. och aktierna i det utdelande samfundet ingår i dividendtagarens investeringstillgångar och dividendtagaren inte är ett sådant bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet som direkt innehar minst tio procent av aktiekapitalet i det utdelande samfundet vid utbetalningen av dividenden,

—————

15 §

I inkomstskatt på kapitalinkomst betalas 30 procent. Till den del den skattskyldiges beskattningsbara kapitalinkomst överstiger 40 000 euro betalas 32 procent i skatt på kapitalinkomsten.

—————

Ett begränsat skattskyldigt samfund ska på annan inkomst än sådan som avses i 3 § och som har förvärvats i Finland betala 20 procent i inkomstskatt för samfund. Om ett be-

—————

gränsat skattskyldigt samfund har bedrivit rörelse eller utövat yrke från ett fast driftställe i Finland, ska även på inkomst som avses i 3 § betalas 20 procent i inkomstskatt för samfund.

—————  
Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas på inkomst som erhålls den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Lagen tillämpas på sådan utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet som har erhållits den 1 januari 2014 eller senare. Till den del som utbetalningen av medel innehåller kapitalplaceringar som har gjorts före lagens ikraftträdande tillämpas 3 § 3 och 5 mom. dock första gången på sådan utbetalning av medel från ett bolag som inte är offentligt noterat som har erhållits den 1 januari 2016.

## 5.

**Lag****om ändring av lagen om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under åren 2013—2015**

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i lagen om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under åren 2013—2015 (992/2012) lagens rubrik, 1 § samt 7 § 1 och 2 punkten, som följer:

**Lag**  
**om ett tilläggsavdrag för forsknings- och ut-**  
**vecklingsverksamhet under åren 2013 och**  
**2014**

## 1 §

*Tillämpningsområde*

Aktiebolag och andelslag har rätt att under skatteåren 2013 och 2014 från sin inkomst av näringsverksamhet göra ett tilläggsavdrag som baserar sig på de till sina arbetstagare utbetalda löner för forsknings- och utveck-

lingsverksamhet, enligt vad som föreskrivs i denna lag.

## 7 §

*Ikraftträdande*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och gäller till och med den 31 december 2014.

Lagen tillämpas vid beskattningen för skatteåren 2013—2014.

— — — — —

Denna lag träder i kraft den 20 .

## 6.

**Lag****om ändring av lagen om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skatteåren 2013—2015**

I enlighet med riksdagens beslut

*ändras* i lagen om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skatteåren 2013—2015 (699/2012) lagens rubrik, 1 §, 2 § 1 mom., 4 § 1 mom. och 6 § 2. mom., som följer:

**Lag  
om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skatteåren 2013 och 2014**

## 1 §

*Tillämpningsområde*

En skattskyldig som bedriver näringsverksamhet har rätt att för sådana byggnader, maskiner och anläggningar som avses i 2 och 4 § och som den skattskyldige använder i produktiv verksamhet och tar i bruk kalenderåren 2013 och 2014 i beskattningen dra av anskaffningsutgifterna på det sätt som föreskrivs i denna lag.

## 2 §

*Avskrivning på byggnader*

Med avvikelse från 34 § 2 mom. 1 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) får de avskrivningar som en skattskyldig gör skatteåren 2013 och 2014 på en byggnad som den skattskyldige använder som fabrik eller verkstad och som avses i 3 § i denna lag uppgå till högst 14 procent av den icke avskrivna anskaffningsutgiften för byggnaden. Avskrivningar som överstiger avskrivningen enligt 34 § 2 mom. 1 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet får i fråga om en byggnad som har tagits i bruk under skatteåret 2013 göras skatteåren 2013

och 2014. I fråga om en byggnad som har tagits i bruk under skatteåret 2014 får avskrivningar göras skatteåret 2014.

## 4 §

*Avskrivning på maskiner och anläggningar*

Med avvikelse från 30 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet får de avskrivningar som skatteåren 2013 och 2014 görs på anskaffningsutgiften för en ny maskin eller anläggning som används i en fabrik eller verkstad uppgå till högst 50 procent av den icke avskrivna anskaffningsutgiften för maskinen eller anläggningen. Avskrivningar som överstiger avskrivningen enligt 30 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet får i fråga om en maskin eller anläggning som har tagits i bruk under skatteåret 2013 göras skatteåren 2013 och 2014. I fråga om en maskin eller anläggning som tagits i bruk under skatteåret 2014 får avskrivningen göras skatteåret 2014.

## 6 §

*Ikraftträdande*

Lagen tillämpas vid beskattningen för skatteåren 2013 och 2014.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Helsingfors den 13 november 2013

**Vid förhinder för statsministern, social- och hälsovårdsminister**

**PAULA RISIKKO**

Förvaltnings- och kommunminister *Henna Virkkunen*

## 1.

**Lag****om ändring av inkomstskattelagen**

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i inkomstskattelagen (1535/1992) 33 a § 1 mom., 33 b § 1 och 2 mom., 33 c §, 33 d § 1 mom. och 124 § 2 mom.  
 av dem 33 a § 1 mom., 33 b § 2 mom. och 33 d § 1 mom. sådana de lyder i lag 716/2004, 33 b § 1 mom. och 124 § 2 mom. sådana de lyder i lag 1515/2011 och 33 c § sådan den lyder i lagarna 716/2004, 1143/2005, 383/2012 och 575/2013, samt  
*fogas* till 33 a §, sådan den lyder i lagarna 716/2004 och 774/2012, ett nytt 3 mom., till 33 b §, sådan den lyder i lagarna 716/2004, 469/2009 och 1515/2011, ett nytt 6 mom., och till lagen en ny 45 a § som följer:

*Gällande lydelse*

## 33 a §

*Dividender från offentligt noterade bolag*

Av dividender från offentligt noterade bolag utgör 70 procent kapitalinkomst och 30 procent skattefri inkomst.

-----

## 33 b §

*Dividender från bolag som inte är offentligt noterade*

Dividender från bolag som inte är offentligt noterade är skattefri inkomst upp till det belopp som motsvarar en årlig nio procents avkastning beräknad på det i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005) angivna matematiska värdet för skatteåret för aktierna. Till den del beloppet av sådana dividender som den skatteskyldige

*Föreslagen lydelse*

## 33 a §

*Dividender från offentligt noterade bolag*

Av dividender från offentligt noterade bolag utgör 85 procent kapitalinkomst och 15 procent skattefri inkomst.

-----

*Sådan utbetalning av medel enligt 13 kap. 1 § 1 punkten i aktiebolagslagen (624/2006) som ett offentligt noterat bolag gjort från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet ska betraktas som dividend och på den tillämpas det som föreskrivs ovan i denna paragraf.*

## 33 b §

*Dividender från bolag som inte är offentligt noterade*

*Av dividender från bolag som inte är offentligt noterade utgör 25 procent skattepliktig kapitalinkomst och 75 procent skattefri inkomst upp till det belopp som motsvarar en årlig åtta procents avkastning beräknad på det i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005) angivna matematiska värdet för skatteåret för aktierna. Till den*

får överstiger 60 000 euro utgör 70 procent av dividenderna kapitalinkomst och 30 procent skattefri inkomst.

Av den del av dividenderna som överstiger den i 1 mom. avsedda årliga avkastningen utgör 70 procent förvärvsinkomst och 30 procent skattefri inkomst.

del beloppet av sådana dividender som den skatteskyldige får överstiger 150 000 euro utgör 85 procent av dividenderna kapitalinkomst och 15 procent skattefri inkomst.

Av den del av dividenderna som överstiger den i 1 mom. avsedda årliga avkastningen utgör 75 procent förvärvsinkomst och 25 procent skattefri inkomst.

Sådan utbetalning av medel enligt 13 kap. 1 § 1 punkten i aktiebolagslagen (624/2006) som ett bolag som inte är offentligt noterat gjort från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet ska betraktas som dividend och på den tillämpas det som föreskrivs ovan i denna paragraf, med de undantag som anges i 45 a §.

## 33 c §

*Dividend från utländska samfund*

Dividend från ett utländskt samfund utgör skattepliktig inkomst så som bestäms i 33 a och 33 b §, om

1) samfundet är ett sådant bolag som avses i artikel 2 i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, sådant det lyder ändrat genom rådets direktiv 2013/13/EU, eller

2) mellan samfundets hemviststat och Finland under skatteåret är i kraft ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som tillämpas på dividend som samfundet delar ut.

Dividend från andra utländska samfund än

## 33 c §

*Dividend från utländska samfund*

Dividend från ett utländskt samfund är skattepliktig inkomst så som bestäms i 33 a och 33 b §, om samfundet är ett sådant bolag som avses i artikel 2 i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, sådant det lyder ändrat genom rådets direktiv 2013/13/EU.

Dividend från ett annat än i 1 mom. avsett utländskt samfund är skattepliktig inkomst så som bestäms i 33 a och 33 b §, om samfundet utan valmöjlighet och befrielse är skyldigt att betala minst tio procent i skatt på sin inkomst, av vilken dividenden utdelats, och

1) samfundet enligt skattelagstiftningen i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet har sin hemvist i denna stat och samfundet enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning inte har sin hemvist i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller

2) mellan samfundets hemviststat och Finland under skatteåret är i kraft ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som tillämpas på dividend som samfundet delar ut.

Dividend från andra utländska samfund än



## Gällande lydelse

## Föreslagen lydelse

de som avses i 1 mom. utgör skattepliktig förvärvsinkomst i sin helhet.

Den i 33 b § 1 mom. avsedda årliga avkastningen på aktier i utländska bolag beräknas på aktiernas gängse värde som de hade i ägarens besittning vid utgången av skatteåret före dividendutdelningsåret. Med gängse värde avses egendomens sannolika överlåtelsepris.

de som avses i 1 och 2 mom. utgör skattepliktig förvärvsinkomst i sin helhet.

Vid beräkningen av den i 33 b § 1 mom. avsedda årliga avkastningen på aktier i utländska *samfund tillämpas bestämmelserna om beräkning av det matematiska värdet för skatteåret för aktierna i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen. Om den utredning som behövs för att beräkna det matematiska värdet saknas beräknas den årliga avkastningen på aktiernas gängse värde som de hade i ägarens besittning vid utgången av skatteåret före dividendutdelningsåret. Med gängse värde avses egendomens sannolika överlåtelsepris.*

## 33 d §

## 33 d §

*Andra bestämmelser om dividendinkomst**Andra bestämmelser om dividendinkomst*

Av en i 29 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) avsedd förtäckt dividend utgör 70 procent förvärvsinkomst och 30 procent skattefri inkomst.

Av en i 29 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) avsedd förtäckt dividend utgör 75 procent förvärvsinkomst och 25 procent skattefri inkomst. *Förtäckt dividend utgör emellertid skattepliktig inkomst i sin helhet, om den förtäckta dividenden har erhållits från ett utländskt samfund som avses i 33 c § 3 mom.*

## 124 §

## 124 §

*Fastställande av skatten**Fastställande av skatten*

På kapitalinkomst betalas 30 procent i inkomstskatt (*inkomstskattesats för kapitalinkomst*). Till den del den beskattningsbara kapitalinkomsten för en skattskyldig överstiger 50 000 euro betalas 32 procent i inkomstskatt (*höjd inkomstskattesats för kapitalinkomst*). Inkomstskattesatsen för samfund är 24,5 procent. Inkomstskattesatsen för samfällda förmåner är 28 procent. Angående fördelningen av samfundsskatten och skatten på samfällda förmåner mellan olika skattetagare bestäms i lagen om skatteredovisning (532/1998).

På kapitalinkomst betalas 30 procent i inkomstskatt (*inkomstskattesats för kapitalinkomst*). Till den del den beskattningsbara kapitalinkomsten för en skattskyldig överstiger 40 000 euro betalas 32 procent i inkomstskatt (*höjd inkomstskattesats för kapitalinkomst*). Inkomstskattesatsen för samfund är 20 procent. Inkomstskattesatsen för samfällda förmåner är 28 procent. Angående fördelningen av samfundsskatten och skatten på samfällda förmåner mellan olika skattetagare bestäms i lagen om skatteredovisning (532/1998).

*Denna lag träder i kraft den 20 .*

*Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2014. Om ett samfunds räkenskapsperiod har ändrats den 21 mars 2013*

eller senare så att samfundets skatteår inte går ut 2013 eller så att det skatteår som går ut 2014 har börjat efter den 21 mars 2013, är samfundets inkomstkattesats vid beskattningen för skatteåret 2014 dock 24,5 procent.

Lagen tillämpas på sådan utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet som har erhållits den 1 januari 2014 eller senare. Till den del som utbetalningen av medel innehåller kapitalinvesteringar som har gjorts före lagens ikraftträdande tillämpas dock 33 b § 6 mom. samt 45 a och 46 a § första gången på sådan utbetalning av medel som har erhållits den 1 januari 2016.

## 2.

### Lag

#### om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut upphävs i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) 8 § 8 punkten, sådan den lyder i lag 1539/1992,

ändras 6 a §, 16 § 10 punkten, 18 § 1 mom. 1 punkten och 18 § 2 mom.,

av dem 6 a §, sådan den lyder i lagarna 717/2004, 382/2012 och 576/2013, 16 § 10 punkten sådan den lyder i lag 987/2012 och 18 a § 2 mom. sådant det lyder i lag 983/2012, samt

fogas till lagen en ny 6 c §, till 16 § 1 mom., sådant det lyder delvis ändrat i lagarna 859/1981, 1164/1990, 717/2004, 1134/2005, 1077/2008 och 987/2012, en ny 11 punkt och till 18 § 1 mom., sådant det lyder delvis ändrat i lagarna 71/1983, 717/2004 och 1077/2008, en ny 6 punkt, som följer:

#### Gällande lydelse

##### 6 a §

Dividend som ett samfund får är inte skattepliktig inkomst. Av dividenden är dock med de undantag som anges i 2 mom. 75 procent skattepliktig inkomst och 25 procent skattefri inkomst, om

1) dividenden har erhållits för aktier som ingår i investeringstillgångarna och det samfund som delar ut dividenden inte är ett sådant utländskt samfund som avses i artikel 2 i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, sådant det lyder ändrat genom rådets direktiv 2013/13/EU, av vars aktiekapital divi-

#### Föreslagen lydelse

##### 6 a §

Dividend som ett samfund erhållit från ett inhemskt samfund eller från ett utländskt bolag som avses i artikel 2 i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, sådant det lyder ändrat genom rådets direktiv 2013/13/EU, är inte skattepliktig inkomst för samfundet.

Dividend som ett samfund erhållit från ett annat än i 1 mom. avsett samfund med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är inte skattepliktig inkomst för samfundet, om

## Gällande lydelse

## Föreslagen lydelse

dendtagaren direkt äger minst tio procent vid dividendutdelningen,

2) det samfund som delar ut dividenden är något annat samfund än ett inhemskt samfund eller ett i 1 punkten avsett samfund med hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen, eller

3) det samfund som delar ut dividenden är ett i 33 a § 2 mom. i inkomstskattelagen avsett offentligt noterat bolag och dividendtagaren är ett annat samfund än ett offentligt noterat bolag och vid dividendutdelningen inte direkt äger minst tio procent av kapitalet i det bolag som delar ut dividenden.

Om det land där ett i 1 mom. 2 punkten avsett dividendutdelande utländskt samfund har sitt hemvist och Finland inte har ett under skatteåret gällande avtal om undvikande av dubbelbeskattning som tillämpas på den dividend som samfundet delar ut, är dividenden i sin helhet skattepliktig inkomst.

Med avvikelse från 1 mom. är dividend som en andelsbank får från en i 3 § i lagen om andelsbanker och andra kreditinstitut i andelslagsform (1504/2001) avsedd affärsbank som är centralt finansiellt institut för andelsbankerna, skattefri inkomst.

Vad som i 1 mom. bestäms om dividend tillämpas också på sådan av ett samfund erhållen ränta på andelskapital, placeringsandelar och tilläggsandelar som ett andelslag betalar, vinstandel i och ränta på grundfundsandelar och placeringar i tillskottsfonder som en inhemsk sparbank betalar samt ränta på garantikapital som ett ömsesidigt försäkringsbolag och en försäkringsförening betalar.

Av dividender och i 3 mom. avsedda betalningar som en fysisk person eller ett dödsbo erhåller utgör 70 procent skattepliktig in-

1) *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, och*

2) *det samfund som delar ut dividenden enligt skattelagstiftningen i den aktuella staten har sin hemvist i denna stat och samfundet enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning inte har sin hemvist i en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.*

*Dividend från andra samfund än de som avses i 1 och 2 mom. utgör skattepliktig inkomst. Med avvikelse från 1 mom.*

1) *utgör dessutom 75 procent av dividenden skattepliktig inkomst och 25 procent skattefri inkomst, om dividenden har erhållits för aktier som ingår i investeringstillgångarna i ett utländskt bolag som avses i artikel 2 i det direktiv som nämns i 1 mom., av vars aktiekapital dividendtagaren direkt äger under tio procent vid dividendutdelningen, eller för aktier som ingår i investeringstillgångarna i ett inhemskt eller i något annat än ett ovan nämnt utländskt samfund med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,*

2) *utgör dividend skattepliktig inkomst, om det samfund som delar ut dividenden är ett i 33 a § 2 mom. i inkomstskattelagen avsett offentligt noterat bolag och dividendtagaren är ett annat samfund än ett offentligt noterat bolag och vid dividendutdelningen inte direkt äger minst tio procent av aktiekapitalet i det bolag som delar ut dividenden.*

Med avvikelse det som föreskrivs ovan är dividend som en andelsbank får från en i 3 § i lagen om andelsbanker och andra kreditinstitut i andelslagsform (1504/2001) avsedd affärsbank som är central finansiellt institut för andelsbankerna, skattefri inkomst.

Vad som i 1—3 mom. bestäms om dividend tillämpas också på sådan av ett samfund erhållen ränta på andelskapital, placeringsandelar och tilläggsandelar som ett andelslag betalar, vinstandel i och ränta på grundfundsandelar och placeringar i tillskottsfonder som en inhemsk sparbank betalar samt ränta på garantikapital som ett ömsesidigt försäkringsbolag och en försäkringsförening betalar.

Av dividend från ett bolag som inte är offentligt noterat och i 5 mom. avsedda betalningar som en fysisk person eller ett dödsbo

komst, i 33 d § 2 mom. i inkomstskattelagen avsedda betalningar dock så som anges i det nämnda lagrummet.

Av förtäckt dividend är 70 procent skattepliktig inkomst.

## 8 §

Ovan i 7 § avsedda avdragbara utgifter äro bland andra:

8) 50 procent av representationsutgifternas belopp,

## 16 §

Såsom utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande anses inte:

10) bankskatt som ska betalas med stöd av lagen om tillfällig bankskatt (986/2012).

## 18 §

Avdragbara utgifter äro även:

1) års- och omsättningsrabatter, gottgörelse å inköp och försäljning samt andra dylika rättelseposter *ävensom överskottsåterbäring, som andelslag utdelar på grund av inköp, försäljningar eller andra med dem jämförliga prestationer, i dess helhet,*

5) av en pensionsstiftelse erlagd återbetalning enligt 45 § i lagen om pensionsstiftelser (1774/1995) och av en pensionskassa betald återbäring enligt 83 a § i lagen om försäkringskassor (1164/1992).

erhåller utgör 75 procent skattepliktig inkomst, i 33 d § 2 mom. i inkomstskattelagen avsedda betalningar dock så som anges i det nämnda lagrummet. *Av dividend som en fysisk person eller ett dödsbo erhåller från ett offentligt noterat bolag utgör 85 procent skattepliktig inkomst.*

Av förtäckt dividend är 75 procent skattepliktig inkomst.

*På sådan i 33 a § 3 mom. och 33 b § 6 mom. i inkomstskattelagen avsedd utbetalning av medel som ska betraktas som dividend och som har gjorts från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet tillämpas det som föreskrivs i denna paragraf, med de undantag som anges i 6 c §.*

## 8 §

Ovan i 7 § avsedda avdragbara utgifter äro bland andra:

(1 mom 8 punkt upphävs)

## 16 §

Såsom utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande anses inte:

10) bankskatt som ska betalas med stöd av lagen om tillfällig bankskatt (986/2012),

*11) representationsutgifter.*

## 18 §

Avdragbara utgifter äro även:

1) års- och omsättningsrabatter, köp- och försäljningsgottgörelser samt andra dylika rättelseposter,

5) av en pensionsstiftelse erlagd återbetalning enligt 45 § i lagen om pensionsstiftelser (1774/1995) och av en pensionskassa betald återbäring enligt 83 a § i lagen om försäkringskassor (1164/1992),

*6) överskott som ett andelslag delat ut till en medlem på grund av inköp och försäljningar eller därmed jämförbara prestationer när andelslagets syfte är att bedriva ekonomisk verksamhet för att stöda medlemmarnas ekonomi eller näring så att medlemmarna*

utnyttjar de tjänster som andelslaget erbjuder, en andelslagsmedlems andel av andelskapitalet och rösträtt är högst tio procent tillsammans med medlemmar som hör till en sådan närstående krets som avses i 31 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande och med medlemmar som är i en sådan intressegemenskap som avses där, och det överskott som andelslaget på detta sätt delar ut till medlemmarna motsvarar högst det resultat som uppkommit på grundval av inköp och försäljningar eller därmed jämförbara prestationer mellan medlemmarna och andelslaget.

## 18 a §

Ränteutgifterna är avdragsgilla till den del de motsvarar beloppet av ränteinkomsterna. Ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna (nettoränteutgifter) är avdragsgilla, om de under skatteåret uppgår till högst 500 000 euro. Överstiger nettoränteutgifterna under skatteåret ovannämnda belopp är nettoränteutgifterna inte avdragsgilla till den del

1) de överstiger 30 procent av näringsverksamhetens resultat enligt 3 § vilket har ökats med ränteutgifter, avskrivningar som dras av i beskattningen, förluster i och förändringar i värdet på finansieringstillgångarna samt erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen och vilket har minskats med givna koncernbidrag, och

2) beloppet av de nettoränteutgifter som överstiger gränsen på 30 procent är högst lika stort som beloppet av nettoränteutgifterna mellan de parter i intressegemenskap som står i ett skuldförhållande sinsemellan.

## 18 a §

Ränteutgifterna är avdragsgilla till den del de motsvarar beloppet av ränteinkomsterna. Ränteutgifter som överstiger ränteinkomsterna (nettoränteutgifter) är avdragsgilla, om de under skatteåret uppgår till högst 500 000 euro. Överstiger nettoränteutgifterna under skatteåret ovannämnda belopp är nettoränteutgifterna inte avdragsgilla till den del

1) de överstiger 25 procent av näringsverksamhetens resultat enligt 3 § vilket har ökats med ränteutgifter och avskrivningar som dras av i beskattningen samt erhållna koncernbidrag enligt lagen om koncernbidrag vid beskattningen och vilket har minskats med givna koncernbidrag, och

2) beloppet av de nettoränteutgifter som överstiger gränsen på 25 procent är högst lika stort som beloppet av nettoränteutgifterna mellan de parter i intressegemenskap som står i ett skuldförhållande.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2014.

Till den del som utbetalningen av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet innehåller kapitalplaceringar som har gjorts före lagens ikraftträdande tillämpas 6 a § 8 mom. och 6 c § dock första gången vid beskattningen för 2016.

## 3.

**Lag****om ändring av 5 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk**

I enlighet med riksdagens beslut  
*ändras* i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) 5 § 1 mom. 14 punkten sådan den lyder i lag 718/2004, samt  
*fogas* till 5 § 1 mom. en ny 15 punkt, sådant det lyder delvis ändrat i lagarna 1541/1992 och 718/2004, som följer:

*Gällande lydelse*

## 5 §

I 4 § angivna skattepliktiga inkomster av jordbruket under skatteåret är bland andra:

14) räntor av egendom som hör till gårdsbruket samt 70 procent av dividender som egendom av detta slag har avkastat och av betalningar som avses i 33 d § 2 mom. i inkomstskattelagen så som anges i det nämnda lagrummet samt dividender och nämnda betalningar som ett samfund erhållit så som anges i 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968).

*Föreslagen lydelse*

## 5 §

I 4 § angivna skattepliktiga inkomster av jordbruket under skatteåret är bland andra:

14) räntor av egendom som hör till gårdsbruket, *75 procent av dividender från bolag som inte är offentligt noterade, 85 procent av dividender från offentligt noterade bolag*, betalningar som avses i 33 d § 2 mom. i inkomstskattelagen *på det sätt som föreskrivs i nämnda lagrum* samt dividender och nämnda betalningar som ett samfund erhållit så som anges i 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968),

*15) på i 33 a § 3 mom. och 33 b § 6 mom. i inkomstskattelagen avsedd utbetalning av medel som ska betraktas som dividend och som har gjorts från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet tillämpas det som i 14 punkten föreskrivs om dividend, med de undantag som anges i 45 a § i inkomstskattelagen.*

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2014.

Lagen tillämpas på sådan utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapital som har erhållits den 1 januari 2014 eller senare. Till den del som utbetalningen av medel innehåller kapitalplaceringar som har gjorts före lagens ikraftträdande tillämpas 5 § 15 punkten dock första gången på sådan utbetalning av medel från ett bolag som inte är offentligt noterat som har erhållits den 1 januari 2016.

## 4.

**Lag****om ändring av lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst**

I enlighet med riksdagens beslut

*ändras* i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (627/1978) 3 § 2 och 5 mom., 7 § 1 mom. 2 och 3 punkten och 15 § 1 och 3 mom., sådana de lyder, 3 § 2 mom. i lag 814/2008 och 5 mom. i lag 186/2013, 7 § 1 mom. 2 och 3 punkten och 15 § 1 och 3 mom. i lag 1516/2011, som följer

*Gällande lydelse*

## 3 §

Angående ränta på andelskapital, vinstandel av placeringsfond, i 31 § 5 mom. i inkomstskattelagen avsedd dividendersättning samt i 29 § i lagen om beskattningsförfarande avsedd förtäckt dividend och enligt 31 § bestämd förmån till delägare i form av förhöjd inkomst gäller på motsvarande sätt vad som i denna lag bestäms om dividend.

Källskatt ska inte betalas på dividend som betalas till ett i Finland begränsat skattskyldigt samfund som motsvarar ett samfund enligt 33 d § 4 om. i inkomstskattelagen eller 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) och dividenden är skattefri enligt dessa bestämmelser om den betalas till ett inhemskt samfund. Samfundet ska inte heller betala källskatt på sådan ränta på andelskapital, placeringsandelar och tilläggsandelar som ett andelslag betalar, på vinstandel i och ränta på grundfundsandelar och placeringar i tillskottsfonder som en inhemsk sparbank betalar samt på ränta på garantikapital som ett ömsesidigt försäkringsbolag och en försäkringsförening betalar. En förutsättning för skattefrihet är att samfundet har hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och att rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av

*Föreslagen lydelse*

## 3 §

Angående ränta på andelskapital, vinstandel av placeringsfond, i 31 § 5 mom. i inkomstskattelagen avsedd dividendersättning, *i 33 a och 33 b § i inkomstskattelagen och i 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avsedd utbetalning av medel som ska betraktas som dividend och som gjorts från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet* samt i 29 § i lagen om beskattningsförfarande avsedd förtäckt dividend och enligt 31 § bestämd förmån till delägare i form av förhöjd inkomst gäller på motsvarande sätt vad som i denna lag bestäms om dividend.

Källskatt ska inte betalas på dividend som betalas till ett i Finland begränsat skattskyldigt samfund som motsvarar ett samfund enligt 33 d § 4 mom. i inkomstskattelagen eller 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) och dividenden är skattefri enligt dessa bestämmelser om den betalas till ett inhemskt samfund. Samfundet ska inte heller betala källskatt på sådan ränta på andelskapital, placeringsandelar och tilläggsandelar som ett andelslag betalar, *på i 33 a och 33 b § i inkomstskattelagen och i 6 a § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avsedd utbetalning av medel som ska betraktas som dividend och som gjorts från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet*, på vinstandel i och ränta på grundfundsandelar och placeringar i tillskottsfonder som en inhemsk sparbank betalar samt på ränta på garantikapital som ett ömsesidigt försäkringsbolag och en försäk-

direktiv 77/799/EEG eller ett avtal om handräckning och utbyte av information i skatteärenden inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet gäller dividendtagarens hemviststat. Dessutom förutsätts att källskatt enligt dividendtagarens utredning i praktiken inte i sin helhet kan gottgöras i dividendtagarens hemviststat på grundval av ett avtal om undanröjande av dubbelbeskattning mellan Finland och dividendtagarens hemviststat.

---

ringsförening betalar. En förutsättning för skattefrihet är att samfundet har hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och att rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG eller ett avtal om handräckning och utbyte av information i skatteärenden inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet gäller dividendtagarens hemviststat. Dessutom förutsätts att källskatt enligt dividendtagarens utredning i praktiken inte i sin helhet kan gottgöras i dividendtagarens hemviststat på grundval av ett avtal om undanröjande av dubbelbeskattning mellan Finland och dividendtagarens hemviststat.

---

## 7 §

Källskatten redovisas i sin helhet till staten. Källskatten utgör

---

2) 24,5 procent på dividend, ränta och royalty som betalas till ett begränsat skattskyldigt samfund samt på annan betalning enligt 3 § till ett sådant samfund, om inte något annat föreskrivs om en sådan betalning någon annanstans,

3) 18,38 procent på dividend, om dividendtagaren är ett sådant begränsat skattskyldigt samfund som avses i 3 § 5 mom. och

*a) aktierna i det utdelande samfundet ingår i dividendtagarens investeringstillgångar och dividendtagaren inte är ett sådant bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet som direkt innehar minst tio procent av aktiekapitalet i det utdelande samfundet vid utbetalningen av dividenden, eller*

*b) det utdelande samfundet är ett sådant offentligt noterat bolag som avses i 33 a § 2 mom. i inkomstskattelagen och dividendtagaren är ett annat än ett offentligt noterat samfund som direkt innehar mindre än tio procent av aktiekapitalet i det utdelande samfundet vid utbetalningen av dividenden,*

---

## 7 §

Källskatten redovisas i sin helhet till staten. Källskatten utgör

---

2) 20 procent på dividend, ränta och royalty som betalas till ett begränsat skattskyldigt samfund samt på annan betalning enligt 3 § till ett sådant samfund, om inte något annat föreskrivs om en sådan betalning någon annanstans,

3) 15 procent på dividend, om dividendtagaren är ett sådant begränsat skattskyldigt samfund som avses i 3 § 5 mom. och *aktierna i det utdelande samfundet ingår i dividendtagarens investeringstillgångar och dividendtagaren inte är ett sådant bolag som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet som direkt innehar minst tio procent av aktiekapitalet i det utdelande samfundet vid utbetalningen av dividenden,*

---

## 15 §

I inkomstskatt på kapitalinkomst betalas 30 procent. Till den del den skattskyldiges beskattningsbara kapitalinkomst överstiger 50 000 euro betalas 32 procent i skatt på kapitalinkomsten.

## 15 §

I inkomstskatt på kapitalinkomst betalas 30 procent. Till den del den skattskyldiges beskattningsbara kapitalinkomst överstiger 40 000 euro betalas 32 procent i skatt på kapitalinkomsten.



Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

\_\_\_\_\_

Ett begränsat skattskyldigt samfund ska på annan inkomst än sådan som avses i 3 § och som har förvärvats i Finland betala 24,5 procent i inkomstskatt för samfund. Om ett begränsat skattskyldigt samfund har bedrivit rörelse eller utövat yrke från ett fast driftställe i Finland, ska även på inkomst som avses i 3 § betalas 24,5 procent i inkomstskatt för samfund.

\_\_\_\_\_

Ett begränsat skattskyldigt samfund ska på annan inkomst än sådan som avses i 3 § och som har förvärvats i Finland betala 20 procent i inkomstskatt för samfund. Om ett begränsat skattskyldigt samfund har bedrivit rörelse eller utövat yrke från ett fast driftställe i Finland, ska även på inkomst som avses i 3 § betalas 20 procent i inkomstskatt för samfund.

\_\_\_\_\_

*Denna lag träder i kraft den 20 .*

*Lagen tillämpas på inkomst som erhålls den dag lagen träder i kraft eller därefter.*

*Lagen tillämpas på sådan utbetalning av medel från en fond som hänförs till det fria egna kapitalet som har erhållits den 1 januari 2014 eller senare. Till den del som utbetalningen av medel innehåller kapitalplaceringar som har gjorts före lagens ikraftträdande tillämpas 3 § 3 och 5 mom. dock första gången på sådan utbetalning av medel från ett bolag som inte är offentligt noterat som har erhållits den 1 januari 2016.*

\_\_\_\_\_

## 5.

### Lag

**om ändring av lagen om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under åren 2013—2015**

I enlighet med riksdagens beslut  
ändras i lagen om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under åren 2013—2015 (992/2012) lagens rubrik, 1 § samt 7 § 1 och 2 punkten, som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

**Lag**  
**om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under åren 2013—2015**

**Lag**  
**om ett tilläggsavdrag för forsknings- och utvecklingsverksamhet under åren 2013 och 2014**

## 1 §

*Tillämpningsområde*

Aktiebolag och andelslag har rätt att under skatteåren 2013—2015 från sin inkomst av näringsverksamhet göra ett tilläggsavdrag som baserar sig på de till sina arbetstagare utbetalda löner för forsknings- och utvecklingsverksamhet, enligt vad som föreskrivs i denna lag.

## 7 §

*Ikraftträdande*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och gäller till och med den 31 december 2015.

Lagen tillämpas vid beskattningarna för skatteåren 2013—2015.

## 1 §

*Tillämpningsområde*

Aktiebolag och andelslag har rätt att under skatteåren 2013 och 2014 från sin inkomst av näringsverksamhet göra ett tilläggsavdrag som baserar sig på de till sina arbetstagare utbetalda löner för forsknings- och utvecklingsverksamhet, enligt vad som föreskrivs i denna lag.

## 7 §

*Ikraftträdande*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013 och gäller till och med den 31 december 2015.

Lagen tillämpas vid beskattningarna för skatteåren 2013—2014.

\_\_\_\_\_

*Denna lag träder i kraft den 20 .*

## 6.

**Lag**

**om ändring av lagen om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skatteåren 2013—2015**

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skatteåren 2013—2015 (699/2012) lagens rubrik, 1 §, 2 § 1 mom., 4 § 1 mom. och 6 § 2. mom., som följer:

*Gällande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**Lag**  
**om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skatteåren 2013—2015**

## 1 §

*Tillämpningsområde*

En skattskyldig som bedriver näringsverk-

**Lag**  
**om höjda avskrivningar på produktiva investeringar skatteåren 2013 och 2014**

## 1 §

*Tillämpningsområde*

En skattskyldig som bedriver näringsverk-

## Gällande lydelse

## Föreslagen lydelse

samhet har rätt att för sådana byggnader, maskiner och anläggningar som avses i 2 och 4 § och som den skattskyldige använder i produktiv verksamhet och tar i bruk kalenderåren 2013—2015 i beskattningen dra av anskaffningsutgifterna på det sätt som föreskrivs i denna lag.

samhet har rätt att för sådana byggnader, maskiner och anläggningar som avses i 2 och 4 § och som den skattskyldige använder i produktiv verksamhet och tar i bruk kalenderåren 2013 och 2014 i beskattningen dra av anskaffningsutgifterna på det sätt som föreskrivs i denna lag.

## 2 §

## 2 §

*Avskrivning på byggnader**Avskrivning på byggnader*

Med avvikelse från 34 § 2 mom. 1 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) får de avskrivningar som en skattskyldig gör skatteåren 2013—2015 på en byggnad som den skattskyldige använder som fabrik eller verkstad och som avses i 3 § i denna lag uppgå till högst 14 procent av den icke avskrivna anskaffningsutgiften för byggnaden. Avskrivningar som överstiger avskrivningen enligt 34 § 2 mom. 1 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet får göras det skatteår byggnaden har tagits i bruk samt det därpå följande skatteåret.

Med avvikelse från 34 § 2 mom. 1 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) får de avskrivningar som en skattskyldig gör skatteåren 2013 och 2014 på en byggnad som den skattskyldige använder som fabrik eller verkstad och som avses i 3 § i denna lag uppgå till högst 14 procent av den icke avskrivna anskaffningsutgiften för byggnaden. Avskrivningar som överstiger avskrivningen enligt 34 § 2 mom. 1 punkten i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet *får i fråga om en byggnad som har tagits i bruk under skatteåret 2013 göras skatteåren 2013 och 2014. I fråga om en byggnad som har tagits i bruk under skatteåret 2014 får avskrivningar göras skatteåret 2014.*

## 4 §

## 4 §

*Avskrivning på maskiner och anläggningar**Avskrivning på maskiner och anläggningar*

Med avvikelse från 30 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet får de avskrivningar som skatteåren 2013—2015 görs på anskaffningsutgiften för en ny maskin eller anläggning som används i en fabrik eller verkstad uppgå till högst 50 procent av den icke avskrivna anskaffningsutgiften för maskinen eller anläggningen. Avskrivningar som överstiger avskrivningen enligt 30 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet får göras det skatteår en maskin eller anläggning har tagits i bruk samt det därpå följande skatteåret.

Med avvikelse från 30 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet får de avskrivningar som skatteåren 2013 och 2014 görs på anskaffningsutgiften för en ny maskin eller anläggning som används i en fabrik eller verkstad uppgå till högst 50 procent av den icke avskrivna anskaffningsutgiften för maskinen eller anläggningen. Avskrivningar som överstiger avskrivningen enligt 30 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet *får i fråga om en maskin eller anläggning som har tagits i bruk under skatteåret 2013 göras skatteåren 2013 och 2014. I fråga om en maskin eller anläggning som tagits i bruk under skatteåret 2014 får avskrivningen göras skatteåret 2014.*

## 6 §

*Ikraftträdande*

-----  
Lagen tillämpas vid beskattningen för skatteåren 2013—2015.

## 6 §

*Ikraftträdande*

-----  
Lagen tillämpas vid beskattningen för skatteåren 2013 och 2014.

-----  
*Denna lag träder i kraft den*     20   .  
-----