

FINANSUTSKOTTETS BETÄNKANDE 18/2005 rd

Regeringens proposition med förslag till lag om återbäring i vissa fall av skatt som betalats på dividend erhållen från Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

INLEDNING

Remiss

Riksdagen remitterade den 17 maj 2005 en proposition med förslag till lag om återbäring i vissa fall av skatt som betalats på dividend erhållen från Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (RP 57/2005 rd) till finansutskottet för beredning.

Beredning i delegation

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

Sakkunniga

Skattedelegationen har hört

- specialmedarbetare Sami Laaksonen och konsultativ tjänsteman Tomi Viitala, finansministeriet
- överdirektör Mirjami Laitinen, Skattestyrelsen
- referendarieråd Marina Äimä, högsta förvaltningsdomstolen
- vice verkställande direktör Pauli K Mattila, Centralhandelskammaren

- chef för juridiska ärenden Kari Suominen, Nordea
- specialmedarbetare Juha Mynttinen, Finlands Kommunförbund
- direktör Erkki Kontkanen, Bankföreningen i Finland
- skatteexpert Leena Romppainen, Företagarna i Finland rf
- överassistent Pekka Nykänen, Tammerfors universitet
- chef för juridiska ärenden Vesa Korpela, Skattebetalarnas Centralförbund
- professor Heikki Niskakangas och juris licentiat Kristiina Äimä, Helsingfors handelshögskola
- professor Kari S. Tikka, Helsingfors universitet.

Finlands Näringsliv, Finlands Värdepapperscentral, Aktiespararnas Centralförbund rf samt Suomen Veroasiantuntijat rf och finansministeriet har lämnat skriftliga utlåtanden.

Centralförbundet för lant- och skogsbruksproducenter MTK har meddelat att de inte har någonting att anmärka i saken.

PROPOSITIONEN

I propositionen föreslås att det stiftas en lag om återbäring i vissa fall av skatt som betalats på dividend erhållen från Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Med stöd av lagen bringas beskattningen av dividendtagare när det gäller dividend som erhållits från Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i överensstämmelse med bestämmelserna i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen. Dividendtagarens beskattning rättas genom att skatt som till för högt belopp betalats till Finland för dividendinkomst återbärs. Till dividendtagaren återbärs i skatt ett belopp som överstiger den skatt på den erhållna dividenden som räknats ut med iakttagande av lagen om gottgörelse för bolagsskatt i tillämpliga delar. Den gottgörelse för bolagsskatt som ska hänföras till dividendtagarens

inkomst fastställs utgående från den skatt som det dividendutdelande bolaget har betalat. Som den skatt som bolaget har betalat beaktas dock högst en andel av den utdelade dividenden vilken motsvarar den inkomstskatteprocent för samfund som tillämpats i Finland under skatteåret. Om uppgifter om den skatt som bolaget har betalat inte finns tillgängliga, fastställs gottgörelsen för bolagsskatt i andra hand som en andel av den dividend som bolaget har delat ut, vilken motsvarar den inkomstskatteprocent för samfund som tillämpats i Finland under skatteåret.

Lagen avses träda i kraft så snart som möjligt. Lagen ska tillämpas på återbäring av skatt som betalats för dividender som erhållits åren 1998—2004.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Motivering

Utskottet tillstyrker lagförslaget med följande smärre ändringar vad gäller lagens tillämpningsområde samt vissa administrativa tidsfrister.

Europeiska gemenskapernas domstols (EG-domstolen) dom i mål C-319/02 Petri Manninen lyfter fram vissa principiellt viktiga tolkningsfrågor. Det har till exempel allmän betydelse hur långt bakåt i tiden avgörandet ska tillämpas eller vilken betydelse rätten till fri rörlighet av kapital har i förhållande till tredje länder. En annan fråga, som har stor betydelse för den skattskyldige, är hur långt den logik som ligger bakom lagen om gottgörelse för bolagsskatt följs i koncernstrukturen och hur noggrant lagen i övrigt ska efterföljas. För första gången ska man också lösa frågan om hur gottgörelse för bolagsskatt av utländsk dividend och källskatt ska samordnas i beskattningen.

Det problematiska är att både EG-domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) avgöranden inte ger mycket vid handen vad gäller tolkningen av frågan. En viss rättslig osäkerhet

kommer alltså att råda även framöver, trots att syftet med den föreslagna speciallagen är att fullt ut beakta gemenskapsrättens principer. Att situationen är problematisk märks delvis i det att de skatterättsliga experter som utskottet har hört inte har kunnat enas om vilka frågor lämnar rum för tolkning eller är problematiska. Vissa ställningstaganden har också till väsentliga delar avvikit från varandra.

Utskottet fäster sin uppmärksamhet vid att de beslut som nu fattas kan också avspeglas i framtida beslut som kommer att fattas i motsvarande fall. Därför bör de grundläggande principerna som ligger bakom lagstiftningen vara sådana att de tjänar som rättesnöre för framtiden. Det vore bra om de tolkningsprinciper som erkänns också kan tillämpas i jämförelsen mellan medlemsländerna.

Skiljaktigheterna i tolkningen kom fram också i den ståndpunkt som framfördes under utfrågningen av sakkunniga. Enligt den kan mer tyngd ges åt vissa bemyndiganden som domstolen ofta avfärdar i samband med att man bedömer storleken på återbäringen för diskrimineran-

de skatter. Detta kan främst gälla orsaker som hänför sig till det allmänna intresset, såsom skat-tebortfall eller avsevärda administrativa svårigheter. Detta kan till exempel betyda att man inte eftersträvar millimeterrättvisa i återbärningarna. Utskottet anser att detta är en fråga som det vore bra att ha en allmän europeisk syn på.

I det följande ska utskottet ta upp de EG-rättsliga frågor som har samband med lagförslaget och därefter ska det behandla vissa detaljerade tolkningsalternativ som gäller tillämpningen av lagen om gottgörelse för bolagsskatt. Till sist ska utskottet behandla vissa frågor som anknyter till förfarandet.

Retroaktiv verkan 1998—2000

Propositionen gäller dividender från skatteåren 1998—2004. Rättelse ska alltså göras för alla de år beträffande vilka beskattningen ännu kan ändras inom den allmänna besvärstiden.

Utskottet har övervägt frågan om det är möjligt och motiverat att begränsa lagens tillämpningsområde bara till åren 2001—2004, dvs. det år då EG-domstolens avgörande tillämpas och tiden därefter. Avgränsningen vore en ståndpunkt till EG-rättens temporära dimension i en situation där avgörandet i en rättslig fråga inte kan anses som en självklarhet under gångna år.

För klarhetens skull noterar utskottet att när det inte råder någon oklarhet om tolkningen av en rättslig fråga utan att rättstridigheten har varit uppenbar, bör rättelsen omfatta alla oavgjorda skatteår. Det handlar ju bara om slumpen när en klar rättstridighet konstateras. Men enligt utskottets uppfattning är det inte här fråga om den typen av situation.

Misstanken om att systemet med gottgörelse för bolagsskatt inte vore acceptabelt enligt EG-rätten vaknade allmänt först 2001 med avgörandet i mål C-35/98 Verkooije. Före det hade inte ens ledande europajurister sett något oklart i situationen. Systemet med gottgörelse för bolagsskatt hade ju i sin helhet godkänts av kommissionen och tillämpades allmänt i alla större medlemsstater. De sakkunniga som utskottet hört hänvisar också till de här omständigheterna.

Utskottet ser det som fullt möjligt och motiverat att uppfattningen om huruvida systemet med gottgörelse för bolagsskatt är acceptabelt enligt EG-rätt eller inte har förändrats i juridisk mening i avgörande grad först med Manninenavgörandet 2004. Själva avgörandet gäller skatteåret 2001. På grund av det kunde den tidsmässiga avgränsningen vara ännu snävare än i propositionen.

Hittills är det inte heller känt hur de övriga medlemsstaterna kommer att tillämpa avgörandena om dem själva i ett tidsperspektiv. Det finns i alla fall anhängiga rättsfall som beräknas få konsekvenser om tiotals miljarder euro för skatteintäkterna i den skattskyldiges bosättningsstat. Utskottet ser det inte som någon självklarhet att medlemsstaterna tillämpar ett för sig själva eventuellt negativt avgörande hela den nationella besvärstiden ut, t.ex. Storbritannien i 21 år. Det spelar också en viss roll att domstolen har kommit med viktiga avgöranden om beskattningen först under innevarande årtusende, trots att principen om rätt till befrielse av hävd redan tidigare har tillämpats på lagstiftningen i övrigt.

Mot en snävare avgränsning talar framför allt administrativa skäl och den allmänna besvärstiden på fem år i beskattningen. De skattskyldiga har i vilket fall som helst rätt att få sin beskattning upptagen till prövning också för 1999—2000 oberoende av hur fallen i sista hand avgörs. Med hänsyn till att antalet utländska dividendtagare enbart under 2000 är fler än 200 000 är det förfarande som regeringen föreslår lämpligt enligt utskottets mening. Den föreslagna speciallagen erbjuder ett flexibelt sätt att behandla fallen i ett separat förfarande i relation till den övriga beskattningen. Men utskottet inskräpper att lösningen inte är avsedd som ett ställningstagande till eventuella framtida situationer.

Förslaget att utsträcka återbärningen till 1994—1997

I samband med utfrågningen av sakkunniga har det framställts krav på att återbärningen bör utsträckas ända till 1994—1997. Utvidgningen motiveras med att lagen om gottgörelse för bolagsskatt helt uppenbart står i strid med gemen-

skapsrätten och att effektivitetsprincipen i gemenskapsrätten kräver det. Dessutom kan det inte heller förutsättas att de skattskyldiga åberopar gemenskapsrättens företräde och direkta tillämplighet, om det är klart att skattemyndigheten inte kommer att godkänna deras invändningar.

Utskottet konstaterar som sagt att frågan om systemet med gottgörelse för bolagsskatt är acceptabelt med tanke på EG-rätten inte alls är entydig om den placeras i mitten av 1990-talet. Det går inte heller att finna motiv för en utvidgad besvärsmätt i EG-domstolens rättspraxis. Tvärtom har domstolen ansett det skäligt med en nationell tidsfrist som går minst fyra och högst fem år bakåt till tiden före det år då den kommer med sitt avgörande (mål C-88/99 Roquette Frères SA). Tidsfristen på fem år i lagen om beskattningsförfarande kan alltså anses ligga i linje med effektivitetsprincipen i EG-rätten. HFD har intagit samma hållning i tre avgöranden från 2002 och 2003 (HFD 4.9.2002 liggare 2061 och 2062 samt 2.9.2003 liggare 2022).

På dessa grunder anser utskottet att det inte finns skäl för att utvidga speciallagens tillämpningsområde.

Dividender från tredjeländer

Regeringens proposition gäller bara dividender som betalats av bolag inom EES-området. Vid utfrågningen av sakkunniga har det framkastats att den föreslagna lagen också kunde tillämpas på dividender från tredjeländer.

Enligt utskottets mening är en utvidgning av tillämpningsområdet inte motiverad. Trots att artikeln om fri rörlighet för kapital i sig omfattar kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer saknas det än så länge rättspraxis om tolkningen inom den direkta beskattningen. Det går inte heller att finna grunder för det i själva domen i det föreliggande målet. Tvärtom konstaterar domstolen explicit att fallet inte gäller den fria rörligheten för kapital i relation till tredjeländer.

En annan fråga som fortfarande är helt olöst är vilka motiveringsorsaker som vore på sin plats i relation till tredjeländer. Det är fullt möj-

ligt att åtgärder som begränsar den fria rörligheten för kapital kan motiveras från fall till fall med skattekontroll och utbyte av information när det handlar om någon annan stat än en EES-stat. En medlemsstat har ju då inte tillgång till handräkningsdirektivet och inte heller tillgång till sådan information som EG-domstolen vanligtvis åberopat när den förkastat motiveringsorsakerna i fråga om åtgärder inom medlemsstaternas territorium.

Koncernbolagens skatter

Den skatt som ska återbäras till dividendtagaren föreslås bli beräknad enbart utifrån den skatt som det dividendutdelande bolaget har betalat under skatteåret. Övriga koncernbolags skatter ska alltså inte beaktas på något sätt. Avgränsningen kommer helt uppenbart att spela en stor roll för den skatt som återbärs. Om koncernens utländska moderbolag t.ex. är ett rent holdingbolag kan de skatter som bolaget självt betalar vara mycket obetydliga i förhållande till de utdelade dividenderna.

De sakkunniga som utskottet har hört har framfört olika uppfattningar om hur ett dividendutdelande bolags skatt för skatteåret enligt 4 § ska fastställas och vilken roll företagsregleringar spelar i saken. Enligt vissa sakkunniga bör också de skatter som ett bolags dotterbolag inom EES-området betalar till sin hemviststat beaktas i den mån de motsvarar dotterbolagets dividend i proportion till resultatet under skatteåret. Ett alternativ är att beräkningen utgår från den skatt som det dividendutdelande bolagets hela koncern betalar till hemviststaten. I så fall bör åtminstone de skatter som koncernens dotterbolag betalar till Finland hänföras till skatt som ska gottgöras.

Regeringens proposition bygger på en tolkning av EG-domstolens och HFD:s domar. Ingenting av avgörandet beaktar de skatter som det dividendutdelande bolagets koncernbolag eller finländska dotterbolag betalat, trots att flera bolag inom EES-området har hört till koncernen.

Tolkningen är entydig enligt finansministeriet. Gottgörelsen för bolagsskatt beaktas till samma belopp som det dividendutdelande bola-

gets skatt, som uttryckligen sägs i beslutet. I övrigt beräknas gottgörelse för bolagsskatt enligt lagen om gottgörelse för bolagsskatt.

Utskottet anser att behandlingen av koncernbolagens skatter är ett av de största problemen i propositionen. Den inverkar som sagt i väsentlig grad också på ett hur stort belopp som ska återbäras. Analysen är en kombination av EG-domstolens ändamålsinriktade tolkningspraxis och Finlands formella och försiktiga lagtolkningstradition samt separat beskattning av de skattskyldiga. Det är dessutom skäl att begrunda varför ingendera domstolen på något vis hänvisar till koncernbolagen, trots att de enligt utskottets uppfattning hade haft möjlighet till det. Utskottet har beslutat tillstyrka propositionen.

Den maximala gottgörelsen för bolagsskatt

Gottgörelsen för bolagsskatt i propositionen är högst lika stor som den inhemska. Flera sakkunniga har sett detta som ett problem i den situationen att det dividendutdelande bolagets skattesats har varit högre än skattesatsen i Finland. Avgränsningen kan i vissa fall leda till att det dividendutdelande bolagets skatt inte gottgörs. Enligt regeringens proposition beror detta på att medlemsstaterna tillämpar olika bolagsskattesatser. Men i avsaknad av gemenskapsbestämmelser ingår det i varje medlemsstats egen behörighet att fastställa dem.

Finansministeriet anser att motiveringen fortfarande är hållbar. I sitt utlåtande hänvisar det till uppfattningarna om tillåtliga skillnader i skattesystemen bl.a. i verket Terra-Wattel, European Tax Law (2001). Ett exempel på detta är skillnaden i skattesatser. Ett bolag kan inte åberopa diskriminering om dess fasta driftsställe i en annan medlemsstat beskattas enligt den andra medlemsstatens högre allmänna skattesats. Hemviststaten kan i så fall inte heller förutsättas återbära den skatt som påförts i en annan stat. Ministeriet hänvisar ytterligare till avgörandet i mål C-336/96 Gilly. Där ansågs dubbelbeskattning på grund av olikheterna i medlemsstaternas skattesatser inte som diskriminering i strid med EG-rätten. Det är motiverat att begränsa den maximala gottgörelsen för bolagsskatt till ett be-

lopp som motsvarar skattesatsen i Finland också med tanke på systemet med gottgörelse för bolagsskatt, eftersom inhemska och utländska dividender behandlas lika.

Utskottet omfattar finansministeriets syn. Dessutom är det skäl att observera att dividendinkomsten och motsvarande gottgörelse för bolagsskatt som hänförs till dividendtagarens inkomst i beräkningen av den skatt som ska återbäras beskattas enligt kapitalskattesatsen i Finland. Och detta oberoende av vilken skattesatsen i det dividendutdelande bolagets hemviststat har varit. Meningen är dessutom att dividendtagaren gottgörs för bolagets skatt till ett belopp motsvarande gottgörelse som hänförs till inkomst. Men villkoret är att bolaget faktiskt har betalat skatten. På detta sätt kommer den dividend som beskattas som inkomst och tillhörande gottgörelse samt gottgörelsen för bolagsskatt som beaktas som skatt som bolaget betalt att motsvara varandra. Därmed undanröjer Finland dubbelbeskattning till den del som den orsakas av vårt skattesystem.

Utskottet anser att det föreslagna förfarandet uppfyller syftet med lagen om gottgörelse för bolagsskatt som är att undanröja dubbelbeskattning av dividendinkomster och den vägen säkerställa enkel beskattning. Detta syfte uppfylls till den del som rätten till beskattning av dividendinkomst faller inom Finlands beskattnings behörighet.

Avdragsordningen för gottgörelse för bolagsskatt och källskatt

Gottgörelse för bolagsskatt och utländsk källskatt beaktas i den kalkylerade skatten så att källskatten dras av först när gottgörelsen för bolagsskatt har dragits av. Detta kan inverka på återbäringens storlek, även om det finns en specialbestämmelse om oanvänd gottgörelse i propositionen.

Vid utfrågningen av sakkunniga har det framförts divergerande bedömningar av avdragsordningen. En del har ansett propositionen motiverad. Andra anser att källskatten först bör dras av, eftersom gottgörelsen för bolagsskatt räknas som betalningar av den skattskyldiges skatter för

skatteöret först på det totala skattebeloppet precis som förskottsinnehållningen.

Regeringen motiverar avdragsordningen med att syftet är att undanröja dubbelbeskattning genom den gottgörelse för bolagsskatt som ska räknas dividendtagaren till godo. Avsikten med gottskrivningen av utländsk källskatt är åter att undanröja internationell dubbelbeskattning. Den skatt som ska betalas i Finland är bara ett belopp som den gottgörelse för bolagsskatt som räknats till godo har avdragits från. Därför är det logiskt att källskatten gottskrivs först efter det att bolagsskatten har räknats till godo. — En del av de skatterättsexperter som utskottet hört ser som sagt detta som acceptabelt.

I propositionen hänvisas också till systemet med gottgörelse för bolagsskatt. Det innebär att gottgörelsen för bolagsskatt räknas dividendtagaren till godo genom tillämpning av bestämmelserna om förskott. Det byggde på en teknisk lösning och i den var det inte nödvändigt att ta ställning till avdragsordningen för gottgörelse och utländsk källskatt. I detaljmotiveringen till propositionen RP 112/1988 rd med förslag till lag om gottgörelse för bolagsskatt framhålls bl.a. att förfarandet inte är förknippat med någon egentlig förskottsinnehållning. Gottgörelsen ska bara räknas dividendtagaren till godo på samma sätt som förskottet utifrån dividendtagarens andra inkomster används som betalning för skatter och avgifter som påförts honom.

Finansministeriet understryker i sitt utlåtande att gottgörelsen för bolagsskatt därmed inte är en likadan post som förskottsinnehållningen utan ett tekniskt sätt att undanröja dubbelbeskattning av dividend. Den är en av de faktorer som bestämmer beloppet av den skatt som ska betalas i Finland. Den utländska källskatten avräknas i sin tur från den skatt som betalas i Finland. Enligt 4 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning är det högsta beloppet av avräkningen av utländsk källskatt lika med de skatter som ska betalas i Finland.

Utskottet omfattar synpunkterna ovan och anser att det föreslagna avräkningssystemet för gottgörelse för bolagsskatt och utländsk källskatt är motiverat.

Dividender som beskattas som förvärvsinkomst

Regeringens proposition gäller bara situationer där dividenden är kapitalinkomst för mottagaren. Det är alltså oklart hur den skatt som behövs för att beräkna den skatt som ska återbäras fastställs om en fysisk persons dividender från utlandet helt eller delvis är förvärvsinkomster. Därför föreslår finansministeriet att 2 § om tillämpningsområdet kompletteras med ett tredje moment om att lagen inte tillämpas på dividend från EES-området som beskattas som förvärvsinkomst. Eventuella rättelser görs från fall till fall enligt skatteförvaltningens anvisningar.

Utskottet anser att tillägget är motiverat. Det är inte ändamålsenligt att föreskriva hur den skatt som ska återbäras på en dividend som beskattats som förvärvsinkomst ska fastställas. Ett alternativt sätt att beräkna den debiterade och kalkylerade skatten leder till svårtillämplig lagstiftning. Dessutom är beloppet av dividender från EES-området som beskattas som förvärvsinkomst relativt litet. Rättelser kan göras enligt skatteförvaltningens anvisningar om det finns behov av det.

Enkelt återbäringsförfarande

Den speciallag som regeringen föreslår följer logiken i lagen om gottgörelse för bolagsskatt med stor pietet på många punkter. I bästa fall kan t.ex. ett utländskt bolags skatter för 1989 komma att beaktas. Det här gör lagen svårtydd precis som bestämmelserna om själva systemet med gottgörelse för bolagsskatt var. Lagförslaget är dessutom förknippat med en lång rad punkter som kräver uppföljning och är därmed också tungrovt i administrativt hänseende.

En del sakkunniga har föreslagit ett alternativ med ett enkelt återbäringsförfarande som går ut på att dividendtagarens beskattning korrigeras för den i Finland debiterade skattens vidkommande och att den avräknade källskatten dras av. Finansministeriet anser ändå att det inte är möjligt utan risk för diskrimineringsinvändningar.

Frågan är principiellt viktig också i ett bredare sammanhang än detta, menar utskottet. Det har att göra med alla de framtida fall där beskatt-

ningen måste verkställas på nytt i efterskott och bestämmelser som en gång varit gällande måste kompletteras med fiktiva nya. Det väsentliga vore att i så stor utsträckning som möjligt komma överens om gemensamma regler för dessa situationer inom hela gemenskapen och ange hur exakta rättelserna bör vara. Nu finns det ingen sådan allmän kunskap och propositionen är i långa stycken uppbyggd som en kopia av systemet med gottgörelse för bolagsskatt till den del som frågorna faller inom Finlands beskattningsbehörighet. En förenklad modell vore oundvikligt grövre och skulle helt uppenbart i många fall leda till överstora återbärningar. Det kan i sin tur inte anses vara motiverat med tanke på de skattskyldigas lika behandling. Dessutom vore de fiskala förlusterna avsevärt mycket större än nu. På dessa grunder tillstyrker utskottet propositionen.

Återbäring på tjänstens vägnar

Lagförslaget utgår från att återbäringen sker på tjänstens vägnar bara till fysiska personer och dödsbon, men inte till bolag. Avgränsningen grundar sig på att skatteförvaltningen inte har tillgång till bolagens årsrapporter om dividender som är avgörande för återbäringen. För att återbäringen ska kunna beräknas ska bolagen alltså själva anmäla sina utländska dividender under skatteåret, vem som betalt dem och den källskatt som tagits ut på dividenderna utomlands.

Förfarandet är alltså så flexibelt som det bara är möjligt i praktiken. Den basutredning som skatteförvaltningen inhämtat om bolagets skatter till en annan stat och de dividender som ska delas ut kan dessutom nyttiggöras vid återbäringen både till bolag och fysiska personer. Bolagen har således inte någon större utredningsskyldighet än fysiska personer. Bolagen har tillgång till den information som behövs och den ska också i övrigt på begäran kunna läggas fram för skattemyndigheten. På dessa grunder anser utskottet att det inte finns möjligheter och inte ens direkta skäl att ändra lagförslaget.

Fristen för ansökan om återbäring

Lagförslaget bestämmer en frist för skatteförvaltningen inom vilken den på tjänstens vägnar ska fatta beslut om återbärningar. Fristen löper ut den 30 juni 2006. De fysiska personer och dödsbon som inte fått skatteåterbäring fram till dess kan själva ansöka om återbäring därefter. Återbäringen bör ske senast den 31 oktober 2006 för 1998 och 1999 och i övrigt inom den allmänna besvärstiden på fem år.

Enligt de sakkunniga som utskottet har hört är en frist på fyra månader omotiverat kort. Skattestyrelsen föreslår i sin tur att alla frister förlängs med ytterligare sex månader för att de tillämpningar som krävs för att verkställa speciallagen ska vara på plats och fungera så effektivt som möjligt.

Finansministeriet har jämfört de föreslagna fristerna med det som sägs i 64, 67 och 71 § i lagen om beskattningsförfarande om fristen för rättelseyrkande och besvärstiden, som är 60 dagar från delfäende av beslut i saken. Med hänsyn till detta är fyramånadersfristen inte oskäligt kort, anser ministeriet. Skattestyrelsen ska dessutom självständigt informera om återbäringsbesluten och när fristen för dem löper ut.

Ansökningsförfarandet beror på att skattemyndigheten inte har information om alla dividender från EES-området och alla mottagare. Fallen är inte nödvändigtvis svårare än återbärningarna på myndighetens initiativ, det saknas bara årsrapportuppgifter om dem i skattemyndighetens databas.

För sin ansökan behöver de skattskyldiga uppgifter om dividendbeloppen och den källskatt som tagits ut på dividenderna samt om de dividendutdelande bolagens namn och hemorter. Utskottet bedömer att de skattskyldiga rätt väl kan få reda på uppgifterna t.ex. ur skattedeklarationskopior eller skatteutredningar. Skattemyndigheten inhämtar i sin tur uppgifter om det dividendutdelande bolagets skatt för skatteåret och de utbetalade dividenderna. I enskilda fall kan det vara svårare att få fram de här uppgifterna, men det är alltså myndigheten som har ansvaret för dem. Om uppgifter inte fås fram finns det ett subsidiärt förfarande i lagförslaget som

tryggar den skattskyldiges ställning också i så fall.

Med hänsyn till det ovan sagda anser utskottet att en fyra månaders frist är tillräckligt lång. Men med beaktande av skatteförvaltningens behov föreslår utskottet att fristerna förlängs med sex månader. Tiden för ett beslut om återbäring på tjänstens vägnar enligt 9 § löper därmed ut den 31 december 2006. Enligt 10 § ska den skattskyldige göra en ansökan om återbäring för skatten på dividender under 1998—2000 senast den 30 april 2007. Ansökan om skatteåterbäring på dividender som erhållits under skatteåren 2001—2004 ska göras inom fem år från ingången av året efter det år då beskattningen av den skattskyldige slutförts.

Förslag till beslut

Med stöd av det ovan anförda föreslår finansutskottet

att lagförslaget godkänns i enlighet med propositionen men 2, 9 och 10 § med ändringar.

Utskottets ändringsförslag

2 §

Lagens tillämpningsområde

(1 och 2 mom. som i RP)

Lagen tillämpas inte på dividend erhållen från Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som beskattas som förvärvsinkomst. (Ny)

9 §

Återbäring på tjänstens vägnar

Till fysiska personer och inhemska dödsbon återbärs skatt som avses i denna lag på tjänstens vägnar utan att den skattskyldige hörs utgående från den årsanmälan om dividend som skattemyndigheten fått. Beslut om återbäring av skatt skall fattas senast den 31 december 2006. Beslutet sänds till den skattskyldige för kännedom på det sätt som bestäms i lagen om beskattningsförfarande.

(2 mom. som i RP)

10 §

Ansökan om återbäring

Fysiska personer och inhemska dödsbon till vilka skatt inte har återburits enligt 9 § kan ansöka om återbäring av skatt på erhållna dividender. Ansökan om återbäring av skatt på dividender som erhållits skatteåren 1998—2000 skall göras senast den 30 april 2007. Återbäring av skatt på dividender som erhållits skatteåren 2001—2004 kan sökas inom fem år från ingången av året efter det år då beskattningen av den skattskyldige slutförts.

(2—4 mom. som i RP)

Helsingfors den 15 juni 2005

I den avgörande behandlingen deltog

ordf. Olavi Ala-Nissilä /cent
vordf. Matti Ahde /sd (delvis)
medl. Christina Gestrin /sv
Jyri Häkämies /saml (delvis)
Kyösti Karjula /cent
Jari Koskinen /saml
Pekka Kuosmanen /saml
Reijo Laitinen /sd (delvis)
Maija-Liisa Lindqvist /cent
Mika Lintilä /cent (delvis)
Pirkko Peltomo /sd
Virpa Puisto /sd
Kimmo Sasi /saml (delvis)

Anni Sinnemäki /gröna
Kari Uotila /vänst
Jukka Vihriälä /cent
ers. Susanna Huovinen /sd
Bjarne Kallis /kd (delvis)
Esko Kiviranta /cent (delvis)
Mikko Kuoppa /vänst
Eero Lämsä /cent (delvis)
Olli Nepponen /saml
Tuija Nurmi /saml (delvis)
Aulis Ranta-Muotio /cent (delvis)
Jaana Ylä-Mononen /cent (delvis).

Sekreterare i delegationen var

utskottsråd Maarit Pekkanen.

RESERVATION 1

Motivering

Enligt föreslagna 4 § räknas bolagsskatten ut utgående från den skatt för skatteåret som det dividendutdelande bolaget har betalat till hemviststaten på grundval av inkomst. Som bolagsskatt beaktas alltså bara den skatt som det dividendutdelande bolaget självt har betalat. De sakkunniga som utskottet har hört ser detta som ett klart problem. Bestämmelsen tar inte hänsyn till situationer där skatten har betalats av det dividendutdelande bolagets dotterbolag. I så fall har dotterbolaget fört över sina beskattade vinstmedel till det dividendutdelande moderbolaget som fungerar i form av ett holdingbolag och kedjebeskattningen mellan bolagen har undanröjts på normalt vis med hjälp av skattefrihet för dividender. Holdingbolagets utdelbara tillgångar består därmed av skattefria dividender, för ett holdingbolag bedriver oftast inte självt verksamhet som genererar skattepliktig inkomst i större omfattning. Koncernen betalar alltså skatt i de övriga koncernbolagen. Formuleringen i 4 § leder därmed till att den skatt som ska gottgöras i Finland är relativt liten jämfört med de skatter som koncernen i sin helhet betalar. De dividendtagare som fått dividend från ett holdingbolag får i värsta fall ingen skatteåterbäring alls.

Det överlägset största antalet återbärningar gäller tre bolag, Nordea, TeliaSonera och Danisco. Formuleringen i 4 § har betydelse framför allt för de finländska aktieägarna i Nordea Bank AB. Sverige saknar en kompletteringsskatt av det slag som utgör ett väsentligt element i systemet med gottgörelse för bolagsskatt och därmed har koncernerna inte haft något behov av att koncentrera skatterna till dividendutdelande bolag. Det som gör problemet ännu mera komplicerat för Nordeas aktieägare är att det finländska dotterbolaget Nordea Pankki Suomi Oyj har delat ut dividend till Nordea Bank AB uttryckligen av sina i Finland beskattade vinstmedel. När Nordea Bank AB sedan delar ut dividenderna tillbaka till de finländska aktieägarna fördubblas be-

skattningen helt fräckt om inte de skatter som betalats i Finland räknas de finländska aktieägarna till godo. I Nordeas fall räcker den skatt som betalats i Finland enligt bolaget till och med för att täcka den i 3 § avsedda skatt som debiterats i Finland för varje dividendutbetalningsår (2000—2004).

Regeringens modell har ansetts problematisk med tanke på EG-rätten för den kan sägas diskriminera aktieägare som fått dividend från ett utländskt bolag. I rent inhemska koncernstrukturer har aktieägarna gottgjorts för den bolagsskatt som ett dotterbolag betalat, för de skatter som dotterbolagen betalar har beaktats som moderbolagets skatter genom bolagsskattgottgörelsen i samband med dotterbolagsdividenderna. På detta sätt har kedjebeskattningen mellan moder- och dotterbolag undanröjts samtidigt som dividenderna har kunnat delas ut till aktieägarna utan kompletteringsskatt. Den föreslagna bestämmelsen innebär en risk för att frågan blir upptagen på nytt genom rättelseyrkanden. Den bolagsskatt som återbärs bör därför inte fastställas på ett sätt som hindrar att gottgörelse för bolagsskatt beviljas i en situation där den skulle beviljas till aktieägarna i en rent finländsk koncern. I ett sådant läge skulle en utländsk koncern klart diskrimineras i förhållande till en finländsk.

Det är tekniskt besvärligt att räkna ut skatten för skatteåret i koncerner. Ändå konstaterar EG-domstolen i sitt avgörande C-319/02 att de svårigheter som man eventuellt har med att fastställa den betalade skatten inte under några omständigheter får bli en grund för att begränsa kapitalets rörlighet. För att olika slag av koncernstrukturer ska behandlas lika sinsemellan bör 4 § ändras så att man som ett dividendutdelande bolags skatt för skatteåret också beaktar de skatter som bolagets dotterbolag inom europeiska ekonomiska samarbetsområdet betalar till sin hemvists stat. På denna grund bör 4 § i finansutskottets betänkande kompletteras med ett nytt 3 mom.

om att olika slag av koncernstrukturer beaktas när skatten för skatteåret fastställs. I det nya 3 mom. ska koncernförhållandet fastställas snävt så att bara ägarförhållanden enligt 3 § i lagen om koncernbidrag beaktas. Då tar man i tillräcklig utsträckning hänsyn till att aktieägarna får gottgörelse för bolagsskatt som i verkligheten bara betalats in inom EES-området.

Förslag

Med stöd av det ovan sagda föreslår vi

att lagförslaget godkänns enligt utskottets betänkande men 4 § med följande ändringar:

Reservationens ändringsförslag

4 §

Fastställande av gottgörelse för bolagsskatt

(1 och 2 mom. som i FiUB)

Som skatt för skatteåret beaktas också den skatt som ett bolag inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet betalat till sin hemvist stat på grundval av inkomst och som står i ett förhållande enligt 3 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen till ett dividendutdelande bolag och uppfyller villkoren i lagen om gottgörelse för bolagsskatt. (Nytt)

(4 och 5 mom. som 3 och 4 mom. i FiUB)

Helsingfors den 15 juni 2005

Jyri Häkämies /saml
Jari Koskinen /saml
Pekka Kuosmanen /saml

Kimmo Sasi /saml
Olli Nepponen /saml

RESERVATION 2

Motivering

Regeringens proposition och finansutskottets betänkande utsträcker återbäringen av skatt på dividend från Europeiska ekonomiska samarbetsområdet till 1998—2004, dvs. till den tid för vilken beskattningen kan ändras inom ramen för besvärstiden. Utöver det här alternativet vore det också skäl att allvarligt överväga att avgränsa lagens tillämpningsområde till åren 2001—2004. I så fall inträder återbäringsrätten från och med det år då EG-domstolens avgörande i ärendet tillämpas.

Avgörandet i mål C-319/02 Petri Manninen innebar en betydande innehållslig ändring i EG-rätten. Före det rådde det bred enighet om att systemet med gottgörelse för bolagsskatt var förenligt med EG-rätten; kommissionen, ledande forskare på området och flera medlemsstater såg inga problem i situationen. Domstolens avgörande förändrade det rättsliga läget, vilket talar för att skatterna på dividender före denna tidpunkt inte bör återbäras. För dividendtagarna innebär återbäringsarna för dividender före denna tidpunkt extra och oväntade återbärningar. Alla kände till det rådande rättsliga läget när placeringarna gjordes och det inverkar också på värderingen av aktierna. Situationen förändrades först med domstolens avgörande.

Inte heller ett allmänt samhällsintresse och intresset för att minimera en överraskande förlust av skatteintäkter är helt betydelselösa synpunkter i en situation som erbjuder flera motiverade lösningar.

EG-domstolens skatteavgöranden har på 2000-talet spelat en helt annan roll än tidigare. I praktiken harmoniseras beskattningen för tillfället utifrån domstolens avgöranden. Avgörandenas fiskala betydelse för medlemsstaterna är också en helt annan än tidigare. Domstolens linje i skattebesluten har varit att inte ta hänsyn till olika slag av motiveringsorsaker, som ekonomiska konsekvenser för medlemsstaterna. I detta läge har man skäl att vara särskilt försiktig

med att gå för långt i en retroaktiv nationell tillämpning av domstolens beslut. Det vore en verklig lösning att medlemsstaterna kunde gå vidare med harmoniseringen av beskattningen genom sådana politiska beslut som ser till att skatteunderlaget bevaras och som på ett förnuftigt sätt anpassar olika gruppers intressen till varandra. Hittills har den obligatoriska enhälligheten i skattebeslut i stor utsträckning hindrat detta. Å andra sidan har domstolens beskattningsavgöranden på 2000-talet entydigt haft den effekten att man inte längre kan påstå att beskattningen faller inom den nationella behörigheten.

Förslag

Med stöd av det ovan sagda föreslår vi

att lagförslaget godkänns enligt utskottets betänkande men 2, 3, 4 och 10 § med följande ändringar:

Reservationens ändringsförslag

2 §

Lagens tillämpningsområde

Lagen tillämpas på dividend som dividendtagare enligt lagen om gottgörelse för bolagsskatt (1232/1988) har erhållit skatteåren 2001—2004 från ett bolag med hemort i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet vilket uppfyller kraven i lagen om gottgörelse för bolagsskatt, och som har varit skattepliktig inkomst enligt inkomstskattelagen (1535/1992), lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) eller inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967) samt som inte har berättigat till gottgörelse för bolagsskatt enligt 4 § i lagen om gottgörelse för bolagsskatt.

(2 och 3 mom. som i FiUB)

3 §

Skatt som skall återbäras

Av den skatt som i Finland skatteåren 2001—2004 debiterats på grundval av dividendinkomst enligt 2 § (*debiterad skatt*) återbärs till dividendtagaren ett belopp som överstiger den skatt som räknats ut på den dividend som dividendtagaren erhållit och på den gottgörelse för bolagsskatt som skall hänföras till inkomst respektive skatteår (*kalkylerad skatt*).

Som debiterad skatt anses ett belopp som motsvarar (*utesl.*) 29 procent av det dividendbelopp som hänförts till inkomst i beskattningen för skatteåren 2001—2004, minskat med beloppet av den skatt som betalats i en främmande stat för samma inkomst och som gottskrivits i beskattningen för skatteåret.

Som kalkylerad skatt anses ett belopp som motsvarar (*utesl.*) 29 procent av det sammanlagda beloppet av den dividend som erhållits och den gottgörelse för bolagsskatt som skall hänföras till inkomst skatteåren 2001—2004, minskat med beloppet av den gottgörelse för bolagsskatt som skall räknas dividendtagaren till godo. Gottgörelsen för bolagsskatt räknas ut genom att den dividend som dividendtagaren erhållit multipliceras med det dividendutdelande bolagets gottgörelse för bolagsskatt enligt 4 §. Från den kalkylerade skatten avdras beloppet av den skatt som betalats i en främmande stat på samma inkomst och som gottskrivits i beskattningen för skatteåret. Skatt som betalats i en främmande stat avdras högst till ett belopp som motsvarar den kalkylerade skatt som räknats ut på dividendinkomst från samma stat.

4 §

Fastställande av gottgörelse för bolagsskatt

(1 mom. som i FiUB)

Bolagsskatten räknas ut så att som skatt för skatteåret beaktas för skatteåren (*utesl.*) 2001—2004 högst 29/71 av det sammanlagda beloppet av den dividend som bolaget beslutat dela ut för respektive skatteår. Om skatten för skatteåret överstiger maximibeloppet, skall det överstigande beloppet beaktas som oanvänd skatt de följande åren. Om skatten för skatteåret understiger maximibeloppet, skall oanvänd skatt från ett tidigare skatteår beaktas som tillägg till skatten för skatteåret tills skatten motsvarar ett belopp som är högst lika stort som skatten för skatteåret i fråga.

Gottgörelsen för bolagsskatt fås genom att den ovan avsedda bolagsskatten divideras med det sammanlagda beloppet av den dividend som bolaget beslutat dela ut för skatteåret. Gottgörelsen för bolagsskatt fastställs för varje skatteår från och med skatteåret 2000. Skattemyndigheten inhämtar på tjänstens vägnar de uppgifter om skatten för skatteåret och den dividend som enligt beslut skall delas ut vilka behövs vid fastställandet.

Om skattemyndigheten inte har tillgång till uppgifter om skatten för skatteåret eller det sammanlagda dividendbeloppet, är gottgörelsen för bolagsskatt (*utesl.*) 29/71 av det sammanlagda beloppet av den dividend som enligt beslut skall delas ut för skatteåren 2001—2004.

10 §

Ansökan om återbäring

Fysiska personer och inhemska dödsbon till vilka skatt inte har återburits enligt 9 § kan ansöka om återbäring av skatt på erhållna dividender. (*Utesl.*) Återbäring av skatt på dividender som erhållits skatteåren 2001—2004 kan sökas inom fem år från ingången av året efter det år då beskattningen av den skattskyldige slutförts.

(2—4 mom. som i FiUB)

Helsingfors den 15 juni 2005

Anni Sinnemäki /gröna
Kari Uotila /vänst
Mikko Kuoppa /vänst