

Finansutskottet

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av inkomstskattelagen, av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen

INLEDNING

Remiss

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av inkomstskattelagen, av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen (RP 136/2020 rd): Ärendet har remitterats till finansutskottet för betänkande.

Beredning i delegation

Ärendet har beretts i finansutskottets skattedelegation.

Sakkunniga

Delegationen har hört (distanskontakt)

- konsultativ tjänsteman Minna Upola, finansministeriet
- ledande expert Kari Aaltonen, Skatteförvaltningen
- överinspektör Antti Tokola, Skatteförvaltningen, Enheten för utredning av grå ekonomi
- skattedirektör Anita Isomaa, Finlands näringsliv rf
- skattejurist Lauri Luukkonen, Finanssiala ry
- skatteexpert Saara Hietanen, Finnwatch rf
- ledande skatteexpert Emmiliina Kujanpää, Centralhandelskammaren
- skatteexpert Tuula Gregory, Företagarna i Finland rf
- biträdande professor Tomi Viitala, Aalto-universitetet.

Skriftligt yttrande har lämnats av

- finansministeriet
- Ålands landskapsregering
- Pääomasijoittajat ry.

Inget yttrande av

- justitieministeriet
- arbets- och näringsministeriet
- Patent- och registerstyrelsen.

Betänkande FiUB 33/2020 rd

PROPOSITIONEN

Regeringen föreslår att inkomstskattelagen, lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och lagen om koncernbidrag vid beskattningen ändras.

Till inkomstskattelagen fogas en bestämmelse om att inhemska samfund ska avse samfund som är registrerade eller bildade i Finland. Dessutom ska ett utländskt samfund enligt inkomstskattelagen betraktas som allmänt skattskyldigt, om dess verkliga ledning utövas i Finland. Ett utländskt samfunds verkliga ledning utövas på den plats där samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas av samfundets styrelse eller något annat liknande beslutande organ, med beaktande av andra omständigheter som rör samfundets organisation och affärsverksamhet. I och med ändringen kommer den inhemska lagstiftningen om allmän skattskyldighet för samfunden att motsvara lagstiftningen i flera andra stater.

När skatteavtal tillämpas kan en fysisk eller juridisk person enligt de båda avtalsslutande staternas nationella lagstiftning ha sin skatterättsliga hemvist i staten, det vill säga ha så kallad dubbel hemvist. I fråga om skatteavtal som Finland ingått avgörs dubbel hemvist i regel på basis av var den verkliga ledningen utövas eller genom ömsesidigt avtal mellan de behöriga myndigheterna. I OECD:s modellavtal för skatter finns det en bestämmelse om vilken hemvisten enligt skatteavtalet är när någon har dubbel hemvist. Enligt bestämmelsen avgörs hemvisten genom ett ömsesidigt avtal mellan de behöriga myndigheterna med beaktande av var den verkliga ledningen utövas, platsen för bildandet och andra relevanta omständigheter. I en kommentar från 2017 till OECD:s modellavtal för skatter avgörs hemviststaten vid dubbel hemvist för andra än fysiska personer genom ett ömsesidigt avtalsförfarande mellan de behöriga myndigheterna. I det förfarandet beaktas liknande omständigheter som vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas.

Avsikten med ändringen är också att försöka begränsa och förhindra att någon försöker undvika allmän skattskyldighet i Finland genom att bilda ett bolag utomlands, även om ägandet, ledningen och verksamheten helt och hållet finns i Finland.

Bestämmelsen om platsen för den verkliga ledningen inbegriper en övergångsbestämmelse om att lagen först vid beskattningen för 2023 ska tillämpas första gången när det gäller sådana fondföretag som avses i lagen om placeringsfonder och som har bildats eller registrerats i en annan stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet samt sådana alternativa investeringsfonder som avses i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder och som har bildats eller registrerats i en annan stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Dessutom ändras lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet i fråga om värdet av tillgångar som överförs och i fråga om beskattningen av allmänt skattskyldiga utländska samfund och sådana samfunds fasta driftställen som från tidigare har funnits i Finland, när den allmänna skattskyldigheten uppkommer. Lagen om koncernbidrag vid beskattningen föreslås bli ändrad så att ett allmänt skattskyldigt utländskt samfund kan vara givare och mottagare av koncernbidrag, om de normala förutsättningarna för tillämpning av koncernbidragssystemet är uppfyllda i och med att det utländska samfundet jämföras med ett aktiebolag eller andelslag. Dessutom ändras lagen vad gäller bedömningen av hur länge ett koncernförhållande har varat.

Betänkande FiUB 33/2020 rd

De föreslagna lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2021.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Sammantaget anser utskottet att propositionen behövs och fyller sitt syfte. Utskottet tillstyrker lagförslagen utan ändringar.

Grund för lagändringen och förutsägbarhet i beskattningen

Vid utfrågningen av sakkunniga framfördes det varierande åsikter om nödvändigheten och ändamålsenligheten med propositionen. En del sakkunniga ställde sig bakom förslaget. Lagändringen korrigerar enligt sakkunniga det långvariga problemet med att utländska samfund inte, trots betydande anknytningar till Finland, har kunnat betraktas som allmänt skattskyldiga här. Lagändringen försvårar undvikande av beskattning i Finland via utländska bolag. Sakkunniga ansåg att bestämmelserna i lagen om bassamfund, den allmänna bestämmelsen om skatteflykt eller bestämmelserna om fast driftställe vanligen inte lämpar sig för bolag som bedriver passiv verksamhet, i synnerhet inte inom EES trots att bolaget är skattefritt i sin hemviststat, och att lagändringen delvis kan täppa till en lucka i lagstiftningen. Dessutom betonade sakkunniga att bestämmelsen är ett viktigt verktyg för skattekontrollen och att det med hjälp av den också går att bekämpa svart verksamhet, när någon försöker dölja inkomster och tillgångar med hjälp av ett utländskt bolag. Regleringen har framför allt en förebyggande effekt på konstlade upplägg.

En del sakkunniga ansåg däremot att propositionen inte pekar på något tydligt behov av den föreslagna lagstiftningen eller några effekter på skatteintäkterna. Bestämmelserna om fasta driftställen och bestämmelserna om bassamfund orsakar inga liknande konflikter mellan stater kring dubbelt boende som utvidgningen av bestämmelsen om hemvist. Enligt sakkunniga lämnar regleringen rum för tolkning och har en del skadliga konsekvenser för förutsägbarheten i beskattningen. Dessutom framfördes det vid utfrågningen att bestämmelsen, om den införs, medför ett stort tryck på att Skatteförvaltningen ska komma med närmare anvisningar och på förhandsavgöranden och internationella tvistlösningar.

Finansutskottet håller med de sakkunniga som anser att det finns ett tydligt behov av lagändringarna. Vidare påpekar utskottet att det inte alltid går att lägga fram ekonomiska konsekvensanalyser för sådana ändringar, eftersom den föreslagna lagändringen görs i förebyggande syfte. Följaktligen anser utskottet att propositionen är mycket behövlig och att dess effekter sammantaget sett är positiva. Propositionen ingriper i så kallad aggressiv skatteplanering genom att begränsa möjligheterna att utnyttja ett registrerat brevlådeföretag i utlandet för att undvika skatt. Med aggressiv skatteplanering avser utskottet här i enlighet med OECD:s definition arrangemang för att flytta bort ett företags inkomst från det land där inkomsten har uppstått till följd av affärsverksamhet.

Begreppet plats där den verkliga ledningen utövas – skatteavtalssituation

Vid utfrågningen av sakkunniga föreslogs det att ett villkor för att den verkliga ledningen ska utövas i Finland ska vara att det utländska samfundet i Finland har en plats enligt 13 a § i inkomst-

Betänkande FiUB 33/2020 rd

skattelagen, där ledningen för rörelsen finns samt i en skatteavtalssituation en plats där ledningen utövas och som avses i artikel 5 i OECD:s modellskatteavtal. Preciseringsen minskar tolknings-svårigheterna med definitionen av den plats där den verkliga ledningen utövas och därmed också finländska och internationella skattetvister.

Med den ändring som föreslogs vid utfrågningen av sakkunniga skulle tillämpningen av 9 § 8 mom. i inkomstskattelagen kopplas till både det finländska driftstället och det fasta driftställe som avses i modellskatteavtalet. Det skulle samtidigt avsevärt inskränka tillämpningsområdet enligt 9 § 8 mom. i inkomstskattelagen. Sett i ett internationellt perspektiv vore det mycket exceptionellt med en sådan koppling mellan den plats där den verkliga ledningen utövas och det fasta driftstället. Den ändring som sakkunniga föreslog medverkar inte till att förtydliga tillämpningen av bestämmelsen, utan tvärtom blir den mer komplicerad, om man först måste undersöka om ett utländskt samfund dels har ett fast driftställe i Finland enligt 13 a § i inkomstskattelagen på grundval av den plats där den verkliga ledningen utövas, dels utövar den faktiska ledningen i Finland enligt vad som avses i artikel 5 i OECD:s modellskatteavtal. Följaktligen stöder utskottet inte ändringsförslaget från sakkunnigutfrågningen. Utskottet tillstyrker modellen i propositionen.

Begreppet plats där den verkliga ledningen utövas – huvudkontor

Vid utfrågningen av sakkunniga föreslogs det att 9 § 8 mom. i inkomstskattelagen preciseras i enlighet med specialmotiveringen för att minska antalet oklara situationer. Ändringen innebär att ett utländskt samfunds verkliga ledning utövas på den plats där styrelsen eller något annat beslutande organ fattar de viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen, där huvudkontoret är beläget och där verkställande direktören och annan erfaren ledning arbetar.

Finansutskottet stöder inte ändringen från utfrågningen av sakkunniga. Ändringen skulle i hög grad inskränka tillämpningsområdet för bestämmelsen eftersom bestämmelsen praktiskt taget skulle vara tillämplig bara om det högsta beslutande organet, huvudkontoret och den operativa ledningen finns på samma ställe. Utskottet förordar därför modellen i propositionen.

Utländska placeringsfonder och AIF-fonder

Vid utfrågningen av sakkunniga uppmärksammades tillämpligheten på utländska placeringsfonder och AIF-fonder samt den föreslagna övergångsbestämmelsen, som är ett tidsbegränsat undantag för fonder. Dessutom föreslog sakkunniga en förlängning av undantaget med ett år. Vidare betonades det att det av propositionen tydligt bör framgå att fonderna inte utövar den verkliga ledningen i Finland trots att de förvaltas av en finländsk tjänsteleverantör.

Enligt förslaget ska finansministeriet inom en övergångsperiod på två år utreda hur EU:s regler för statligt stöd förhåller sig till ett permanent undantag för fonder. Utskottet påminner om att fonder som kan jämföras med finländska fonder trots den allmänna skattskyldigheten är skattefria aktörer i Finland. Samtidigt understryker utskottet vikten av att finansministeriet gör en utredning tillsammans med en tillräckligt omfattande utvärdering, som utöver en tryggad skattebas också tar hänsyn till dels effektiv beskattning, dels ekonomisk effektivitet på ett balanserat sätt. I utredningen bör ministeriet väga in internationella jämförelser och även bedöma behovet och möjligheten av undantag för fonder. I övrigt har utskottet inget att anmärka.

Betänkande FiUB 33/2020 rd

Holdingbolag som ingår i en koncern

I utfrågningen av sakkunniga ansågs det att utvidgningen av holdingbolag bör omprövas eller alternativt inskränkas till fall där privatpersoners personliga egendom förvaltas via ett holdingbolag, alltså de fall som den föreslagna regleringen explicit avser att påverka. I utfrågningen föreslogs det också att strategiska beslut på koncernnivå eller koncernstyrning och koncernförvaltning av typen governance inte heller beträffande holdingbolag som hör till en koncern ska vara av betydelse vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas.

Utskottet instämmer i sakkunnigkommentarerna att regleringen inte syftar till att alla dotterbolag till finländska koncerner ska omfattas av den allmänna skatteplikten i Finland. I motiveringen till propositionen lyfts det fram att strategiskt beslutsfattande på koncernnivå eller koncernstyrning och koncernförvaltning av typen governance eller enbart styrelsearbete för en ledande person i moderbolaget inte betyder att ett utländskt dotterbolag utövar den verkliga ledningen i Finland. Däremot kan det inte anses välkommet att vad beträffar holdingbolag kategoriskt undanta koncernsituationer helt och hållet från bestämmelserna om var den verkliga ledningen utövas, eftersom en sådan inskränkning erbjuder möjligheter till kringgående av skatt. Om det däremot i beslut om holdingbolag som hör till en koncern klart och tydligt handlar om beslut som ingår i det strategiska beslutsfattandet på koncernnivå eller i koncernstyrning eller koncernförvaltning av typen governance, ska åtgärderna enligt riktlinjen i motiveringen till propositionen inte spela någon roll för bedömningen av var den verkliga ledningen utövas.

Utskottet understryker emellertid att det faktum att en ägare som utövar beslutanderätt i ett holdingbolag tidvis reser utomlands inte hindrar att den verkliga ledningen utövas i Finland. Det är alltid fråga om en helhetsbedömning från fall till fall. Utskottet påpekar att en enskild omständighet inte avgör var den verkliga ledningen utövas och att det inte kan tillmätas någon betydelse att exempelvis tekniska hjälpmedel används vid distansmöten.

Beskattnings av en allmänt skattskyldig utifrån var den verkliga ledningen utövas

Beträffande 9 § 9 mom. i inkomstskattelagen framhöll sakkunniga till att det hade varit relevant att i propositionen mer ingående beskriva de skyldigheter som tillämpningen av bestämmelsen medför för utländska samfund och redogöra för vilka delar av skattelagstiftningen som påverkas av att utländska samfund blir allmänt skattskyldiga i Finland.

Utskottet understryker att 9 § 9 mom. i inkomstskattelagen framför allt är en förtydligande bestämmelse för att klargöra att samma bestämmelser som gäller för finländska samfund också gäller utländska samfund som är allmänt skattskyldiga på grundval av var den verkliga ledningen utövas. I och med ändringen av 9 § 1 och 8 mom. i inkomstskattelagen är utländska samfund enligt utskottets uppfattning allmänt skattskyldiga utifrån var den verkliga ledningen utövas. På dem tillämpas då samma bestämmelser som på allmänt skattskyldiga inhemska samfund. I lagstiftningen om inkomstbeskattnings används begreppet finskt samfund synonymt med inhemskt samfund.

Sakkunniga framhöll också att det är naturligt att när ett utländskt samfund blir allmänt skattskyldigt i Finland tillämpa samma bestämmelser på inkomstskatten för ett utländskt samfund som på

Betänkande FiUB 33/2020 rd

beskattningen av ett inhemskt samfund vad gäller bestämmelserna om förvärvskälla, inkomstskatt och avdragsgill utgift. Vad gäller förvärvskällor avgörs beskattningen av utländska samfund enligt samma principer som för inhemska samfund. Däremot framhölls det vid utfrågningen att det inte är motiverat att, som regeringen föreslår, utsträcka bestämmelsens tillämpningsområde till vinstutdelning, räntor och royalties som utländska samfund som är allmänt skattskyldiga utifrån var den verkliga ledningen utövas betalar till begränsat skattskyldiga. De skulle då betraktas som inkomster från Finland med stöd av 10 § i inkomstskattelagen och Finland skulle således kunna ta ut källskatt för dem.

Som skatterättsligt begrepp avses med allmän skattskyldighet att allmänt skattskyldiga ska betala skatt på inkomst från både Finland och andra stater, med andra ord på globala inkomster. Det är inte motiverat att för en grupp som uppfyller kriterierna för allmän skattskyldighet undanta ett visst element från den allmänna skattskyldigheten. Utskottet tillstyrker därför modellen i propositionen.

Undanröjande av dubbelbeskattning

Vid utfrågningen av sakkunniga kom det fram att det är risk för att internationell flerfaldig beskattning verkställs och inte undanröjs, om bestämmelsen om var den verkliga ledningen utövas tillämpas på ett utländskt dotterbolag i ett läge utan gällande skatteavtal.

I ett läge utan skatteavtal undanröjs dubbelbeskattning enligt de allmänna principerna utifrån lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning, den så kallade metodlagen.

Plats där den verkliga ledningen utövas och undantagsförhållanden

Till sist påpekade sakkunniga också att riktlinjen för kortvarig eller tillfällig ledning i regeringspropositionen bör tillämpas vid undantagsförhållanden typ coronapandemin. Det betyder att den verkliga ledningen inte ska anses bli utövad i en annan stat om den exempelvis till följd av exceptionella förhållanden flyttas från den stat där den utövas. Enligt utskottet ska den omständigheten tolkas i enlighet med de riktlinjer som ingår i en analys som OECD:s sekretariat publicerade den 3 april 2020. Den redogjorde för tolkningen av skatteavtal med anledning av konsekvenserna av covid-19-krisen.

Uppföljning

Avslutningsvis betonar utskottet vikten av att konsekvenserna av propositionen följs upp och att Skatteförvaltningen kommer med uppdaterade och heltäckande anvisningar. I uppföljningen av hur målen i propositionen uppfylls är det också viktigt att ta ställning till om utländska bolag uppfyller sin bokförings- och anmälningsskyldighet på ett effektivt sätt eller inte.

FÖRSLAG TILL BESLUT

Finansutskottets förslag till beslut:

Betänkande FiUB 33/2020 rd

Riksdagen godkänner lagförslag 1—3 i proposition RP 136/2020 rd utan ändringar.

Helsingfors 4.12.2020

I den avgörande behandlingen deltog

ordförande Johannes Koskinen sd
vice ordförande Arto Pirttilahti cent
medlem Anders Adlercreutz sv
medlem Tarja Filatov sd
medlem Timo Heinonen saml
medlem Inka Hopsu gröna
medlem Vilhelm Junnila saf
medlem Heli Järvinen gröna
medlem Esko Kiviranta cent
medlem Jari Koskela saf
medlem Katri Kulmuni cent
medlem Merja Kyllönen vänst
medlem Elina Lepomäki saml
medlem Pia Lohikoski vänst
medlem Matias Marttinen saml
medlem Raimo Piirainen sd
medlem Sami Savio saf
medlem Pia Viitanen sd
medlem Ville Vähämäki saf
ersättare Markku Eestilä saml
ersättare Katja Hänninen vänst.

Sekreterare var

utskottsråd Ilkka Lahti.

Betänkande FiUB 33/2020 rd
Reservation /saml

RESERVATION /saml

Motivering

I propositionen kompletteras inkomstskattelagen med en bestämmelse om att inhemska samfund ska avse samfund som är registrerade eller bildade i Finland. Dessutom införs en ändring som innebär att ett utländskt samfund betraktas som allmänt skattskyldigt, om dess verkliga ledning utövas i Finland. Huvudpunkterna i propositionen kan anses vara motiverade, men alla konsekvenser har inte beaktats i tillräckligt stor omfattning i vare sig lagberedningen eller behandlingen i skattedelegationen.

Bestämmelserna föreslås också bli tillämpade på placeringsfonder och AIF-fonder från och med beskattningen 2023. De nya bestämmelserna gör att utländska fonder som förvaltas från Finland skattemässigt kommer att befinna sig i en oklar situation, eftersom det kan uppkomma en allmän skattskyldighet för dem i Finland. Det kan leda dels till att det uppkommer en allmän skattskyldighet för fonderna i Finland för deras inkomster, dels till att fondandelsägare får skattepåföljder antingen i sitt hemland eller eventuellt också i Finland.

Det bör samtidigt noteras att beskattningen av finländska placeringsfonder inte är förknippad med samma osäkerhet, eftersom de i enlighet med 20 a § i inkomstskattelagen är befriade från skatt för inkomster. Utländska fonder som förvaltas någon annanstans än i Finland kommer inte heller i fortsättningen att anses utöva den verkliga ledningen eller att således ha någon allmän skattskyldighet här.

Osäkerheten och risken för beskattning kan leda till att fondförvaltningsbolagen flyttar bort funktioner och arbetstillfällen från Finland till andra EU-länder. Vad gäller placeringsfonder och AIF-fonder ökar propositionen således inte skatteintäkterna, utan tvärtom resulterar i att både arbetstillfällen inom finansbranschen och skatteinkomster går förlorade i Finland. Samtidigt försämras aktiviteterna på den finska kapitalmarknaden.

I programmet för regeringen Marin är ett av målen att utveckla den finska kapitalplaceringsmarknaden. Men nu handlar regeringen med sin proposition i helt motsatt riktning än vad den säger i regeringsprogrammet och försämrar verksamhetsförutsättningarna för utländska placeringsfonder och AIF-fonder som förvaltas från Finland.

Regeringen föreslår en övergångsperiod på två år för placeringsfonder och AIF-fonder för de nya bestämmelserna. Lagen börjar alltså tillämpas 2023. I stället för en kortvarig och tidsbegränsad undantagsbestämmelse är det motiverat att det för att trygga den finländska kapitalmarknadens attraktionskraft föreskrivs om ett permanent undantag för fonder. Placerings- och AIF-fonder måste alltså permanent undantas från lagens tillämpningsområde på samma sätt som exempelvis i Nederländerna, Storbritannien och Irland.

Bestämmelserna om placeringsfonder och AIF-fonder motiveras dessutom bristfälligt i propositionen. Propositionen försämrar förutsägbarheten i lagstiftningen och den finländska kapitalmarknadens attraktionskraft och leder vidare till att arbetstillfällen och skatteinkomster försvin-

Betänkande FiUB 33/2020 rd
Reservation /saml

ner utomlands. Regeringen måste med en gång bereda nya ändringar för att förtydliga regleringen och undanta placeringsfonder och AIF-fonder från regleringen.

Förslag

Vi föreslår

att riksdagen godkänner ett uttalande. (*Reservationens förslag till uttalande*)

Reservationens förslag till uttalande

Riksdagen förutsätter att statsrådet så snart som möjligt bereder ett permanent undantag för fonder så att en proposition kan lämnas till riksdagen för behandling 2021.

Helsingfors 4.12.2020

Matias Marttinen saml
Elina Lepomäki saml
Timo Heinonen saml
Markku Eestilä saml