

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring av lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund ändras. Ändringarna baserar sig delvis på direktivet mot skatteflykt.

I propositionen föreslås det att lagen också ska tillämpas på begränsat skattskyldiga i fall där andelen i ett utländskt bassamfund hänförs till den begränsat skattskyldiges fasta driftställe i Finland. Dessutom föreslås det att en skattskyldigs andelar i ett utländskt bassamfund och de andelar i bassamfundet som innehåses av inhemska och utländska aktörer i intressegemenskap med den skattskyldige ska beaktas vid bedömningen av om bestämmande inflytande enligt lagen föreligger. Det ska anses vara fråga om bestämmande inflytande om andelen eller andelarna i bassamfundet uppgår till minst 25 procent.

Enligt förslaget stryks ur lagen det allmänna undantaget för utländska bassamfund inom vissa branscher, undantagen för utländska bassamfund med hemvist i EU-stater eller skatteavtalsstater och bestämmelsen om den förteckning som utfärdats genom förordning av finansministeriet. Det föreslås att det undantag som baseras på ekonomisk verksamhet ändras så att det under vissa förutsättningar gäller också utländska bassamfund med hemvist i andra stater än stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och skatteavtalsstater. Dessutom föreslås ett flertal tekniska ändringar för att de nationella bestämmelserna ska motsvara minimibestämmelserna i direktivet.

Lagen avses träda i kraft vid ingången av 2019. Avsikten är att lagen ska tillämpas första gången vid beskattningen för 2019.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
INNEHÅLL	2
ALLMÅN MOTIVERING	3
1 INLEDNING.....	3
2 NULÄGE	3
2.1 Lagstiftning, rättspraxis och beskattningspraxis.....	3
2.1.1. Gällande nationell lagstiftning	3
2.2 Lagstiftningen i EU.....	9
2.2.1. Direktivet mot skatteflykt.....	9
2.3 Lagstiftningen i utlandet	12
2.4 Bedömning av nuläget	16
3 MÅLSÄTTNING OCH FÖRESLAGNA ÄNDRINGAR	17
3.1 Målsättning	17
3.2 Allmänt om alternativen.....	18
3.3 Alternativ för genomförande av de obligatoriska bestämmelserna om tillämpningsområdet	21
3.3.1. Tillämpning av bestämmelserna på olika skattskyldiga och subjekt.....	21
3.3.2. Bestämmande inflytande	22
3.3.3. Beskattningsnivån	25
3.3.4. Regleringsmodell	26
3.4 Alternativ för genomförande av de frivilliga bestämmelserna om tillämpningsområdet.....	27
3.4.1. Undantag som grundar sig på ekonomisk verksamhet	27
3.4.2. Undantag för EU-stater och skatteavtalsstater	33
3.4.3. De relativa undantag och undantag baserade på belopp i euro som har samband med modellerna i direktivet	34
3.5 Alternativ i fråga om beskattningen av bassamfundsinkomst.....	35
3.5.1. Fastställande av beskattningsbar bassamfundsinkomst.....	35
3.5.2. Undvikande av dubbelbeskattning	36
3.6 De viktigaste förslagen.....	37
3.6.1. Tillämpningsområde.....	38
3.6.2. Beskattning av bassamfundsinkomst.....	40
4 PROPOSITIONENS KONSEKVENSER	41
4.1 Ekonomiska konsekvenser.....	41
4.2 Konsekvenser för myndigheterna	41
4.3 Konsekvenser för de skattskyldiga	42
4.4 Beredningen av propositionen	43
DETALJMOTIVERING	45
1 LAGFÖRSLAG	45
2 IKRAFTTRÄDANDE	54
LAGFÖRSLAG	55
Lag om ändring av lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund.....	55
BILAGA	58
PARALLELLEXT	58
Lag om ändring av lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund.....	58

ALLMÄN MOTIVERING

1 Inledning

Inom OECD och EU har det ofta under de senaste åren genom olika åtgärder strävats efter att begränsa en aggressiv skatteplanering i företag. Inom OECD inleddes 2013 projektet BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) i syfte att begränsa den urholkning av skattebasen för samfundsskatten som följer av aggressiv skatteplanering och skattekonkurrens mellan staterna. Slutrapporterna från projektet publicerades i september 2015. Också inom EU har det vidtagits flera åtgärder för att förhindra aggressiv skatteplanering och kringgående av skatt. En av dessa åtgärder är rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (*direktivet mot skatteflykt*).

Målet med direktivet mot skatteflykt är ett samordnat genomförande i EU av OECD:s rekommendationer 2, 3 och 4 i BEPS-projektet och av vissa andra åtgärder. Bakgrunden till direktivet är kommissionens handlingsplan för en rättvis och effektiv företagsbeskattning av den 17 juni 2015 (COM(2015) 302 final). Direktivet gäller situationer där skattskyldiga försöker minska sina skatter och agerar i strid med lagens syfte genom att dra nytta av skillnaderna mellan nationella skattesystem. Som genomförandesätt föreskrivs i direktivet bestämmelser om begränsning av rätten till ränteavdrag, utflyttningsbeskattning och hybridarrangemang, en allmän regel mot missbruk och regler om utländska kontrollerade bolag, dvs. utländska bassamfund. Direktivet innehåller den lägsta lagstiftningsnivå som medlemsstaterna ska genomföra i dessa frågor. Medlemsstaterna kan ha strängare lagstiftning än minimibestämmelserna.

Direktivets bestämmelser om kontrollerade bolag ska enligt artikel 11 i direktivet sättas i kraft nationellt i medlemsstaterna senast den 31 december 2018. Bestämmelserna ska tillämpas från och med den 1 januari 2019.

2 Nuläge

2.1 Lagstiftning, rättspraxis och beskattningspraxis

2.1.1. Gällande nationell lagstiftning

Bestämmelser om bassamfund finns i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994, *bassamfundslagen*). Genom bassamfundslagen försöker man förhindra att beskattningsbar inkomst överförs till samfund i stater med låg beskattning. Bestämmelserna gäller situationer där en eller flera personer med skatterättslig hemvist i Finland har bestämmande inflytande i ett utländskt samfund. För att bestämmelserna ska tillämpas ska det utländska samfundets beskattningsnivå uppfylla vissa villkor. Om bestämmelserna om bassamfund är tillämpliga i ett visst fall, ska hela det utländska samfundets inkomst beskattas som ägarnas inkomst, oberoende av om det utländska samfundet betalar utdelning till sina ägare eller inte.

Bassamfundslagens tillämpningsområde

Med stöd av bassamfundslagen är bassamfundsinkomst skattepliktig inkomst för i Finland allmänt skattskyldiga fysiska personer och juridiska personer. Som bassamfund kan betraktas utländska samfund och t.ex. utländska bolag, fonder, stiftelser och trustar. Enligt lagen kan som ett bassamfund också betraktas ett utländskt samfunds fasta driftställe i ett tredjeland, om det fasta driftstället skulle definieras som ett bassamfund om det vore ett självständigt

RP 218/2018 rd

samfund. Ett fast driftställe anses dock inte vara ett bassamfund, om dess inkomst har beskattats i det utländska samfundets hemviststat.

För att bassamfundslagen ska vara tillämplig ska enligt lagens 2 § följande villkor uppfyllas:

- Allmänt skattskyldiga i Finland utövar bestämmande inflytande i samfundet.
- Nivån på inkomstbeskattningen för samfundet i dess hemviststat är lägre än 3/5 av beskattningsnivån i Finland för ett samfund med hemvist här.

Bassamfundslagen innehåller ett flertal undantag från den ovannämnda huvudregeln för när lagen är tillämplig. Undantagen gäller utländska samfund som bedriver viss verksamhet och samfund med hemvist i skatteavtalsstater eller inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Huruvida villkoren för tillämpning av bassamfundslagen uppfylls kontrolleras per skatteår. Bassamfundslagen är inte automatiskt tillämplig på ett utländskt samfund varje år, även om samfundet har uppfyllt villkoren under ett skatteår.

Bestämmande inflytande

Ett villkor för att bassamfundslagen ska vara tillämplig är att allmänt skattskyldiga i Finland utövar bestämmande inflytande i det utländska samfundet. Kravet på bestämmande inflytande uppfylls enligt lagens 3 § om en eller flera i Finland allmänt skattskyldiga tillsammans:

- Direkt eller indirekt innehar minst 50 procent av samfundets kapital.
- Direkt eller indirekt innehar minst 50 procent av det sammanlagda röstetal som aktierna eller andelarna i samfundet medför.
- Har rätt till minst 50 procent av avkastningen av samfundets förmögenhet.

Beskattningsnivån

Ett villkor för att bassamfundslagen ska vara tillämplig är att den verkliga nivån på inkomstbeskattningen för ett utländskt samfund i dess hemviststat är lägre än 3/5 av den kalkylerade samfundsskatt som i Finland skulle betalas för motsvarande inkomst under samma tid. Om såväl staten som andra statliga nivåer och lokala nivåer (såsom delstater, provinser, kantoner eller kommuner) har beskattningsrätt i samfundets hemviststat, räknas de skatter som i hemviststaten betalas till de olika skattetagarna ihop vid bedömningen av beskattningsnivån.

Befriad verksamhet

Även om ovannämnda villkor för tillämpning av lagen uppfylls i fråga om ett utländskt samfund, betraktas det inte som ett bassamfund, om det i sin hemviststat bedriver sådan verksamhet som nämns i 2 § 3 mom. 1 punkten i lagen och om dess inkomst huvudsakligen inflyter av denna verksamhet. Bestämmelsen gäller

- industriell produktionsverksamhet
- annan produktionsverksamhet jämförbar med industriell produktionsverksamhet
- rederiverksamhet
- sådan försäljnings- eller marknadsföringsverksamhet som omedelbart tjänar ovannämnda verksamheter.

Bassamfundslagen tillämpas inte heller på utländska samfund vars inkomst huvudsakligen inflyter av betalningar erlagda av ett sådant samfund, inom en koncern som avses i aktiebolagslagen, som har hemvist i samma stat och där bedriver ovannämnda verksamheter.

RP 218/2018 rd

Med samfundets hemviststat avses den stat eller det område med självständig beskattningsrätt där samfundet är registrerat eller har sin ledning eller där det av någon annan motsvarande orsak anses ha sin skatterättsliga hemvist. Vid tillämpningen av bassamfundslagen kan enligt rättspraxis t.ex. Hongkong, Kanalöarna, Isle of Man, Gibraltar, Bahamas och Caymanöarna vara hemviststater.

Med industriell produktionsverksamhet avses tillverkning och sammansättning av komponenter till produkter. Enligt Skatteförvaltningens anvisning Beskattning av inkomst av bassamfund i Finland A49/200/2014 har bl.a. gruvverksamhet, malmletning, byggnadsproduktion och energiproduktion jämförts med industriell produktionsverksamhet. Även service- och reparationsverksamhet har i beskattningspraxis kunnat betraktas som annan produktion exempelvis när verksamheten hör ihop med sådan tillverkning och försäljning som bedrivs av den skattskyldige eller av ett samfund inom samma koncern som den skattskyldige. Planerings-, forsknings- och utvecklingsverksamhet har kunnat falla utanför lagens tillämpningsområde, om den omedelbart tjänar industriell produktionsverksamhet eller annan därmed jämförbar produktionsverksamhet som avses i lagen. Enligt rättspraxis är verksamhet som består av förvaltnings-, lednings- och övervakningsuppgifter i sig inte produktionsverksamhet enligt lagen. Rättspraxis behandlas närmare i avsnitt 2.1.2.

Rederiverksamhet omfattar situationer där en sammanslutning äger ett fartyg eller en fartygsandel som det använder för frakt och som det opererar, underhåller och bemannar. Bestämmelsen är tillämplig också vid indirekt ägande, t.ex. när en sammanslutning bedriver rederiverksamhet med ett fartyg som ägs av ett dotterbolag. Enligt rättspraxis kan även hyrda fartyg betraktas som rederiverksamhet, om moderbolaget för det bolag som hyr fartygen bedriver rederiverksamhet med fartygen.

Bassamfundslagen tillämpas inte heller på produktions- eller rederikoncernernas lokala försäljningsbolag. Försäljnings- och marknadsföringsverksamheten ska då omedelbart tjäna produktionsverksamhet eller rederiverksamhet och huvudsakligen rikta sig till områden inom samfundets hemviststat.

EU-medlemsstater och andra skatteavtalsstater

I bassamfundslagen föreskrivs om ett undantag beträffande tillämpningsområdet för samfund med hemvist i skatteavtalsstater. Bassamfundslagen tillämpas i regel inte på samfund med hemvist i skatteavtalsstater inom EU. Om ett samfund har hemvist utanför EU, tillämpas bassamfundslagen på samfundet endast om det i sin hemviststat på sin inkomst betalar skatt vars faktiska sammanlagda belopp i genomsnitt är lägre än 3/4 av beloppet på den skatt som samfundet under samma tid betalar i Finland för sin inkomst. Motsvarande kriterium gäller enligt lagen inte de allmänna systemen för samfundsbeskattning i EU-medlemsstaterna, eftersom de inte har ansetts vara skadliga på det sätt som avses i bestämmelsen.

En förteckning över de skatteavtalsstater där den verkliga nivån på inkomstbeskattningen har bedömts underskrida gränsen på 3/4 finns i finansministeriets förordning om de stater som avses i 2 § 5 mom. i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1284/2013). Förteckningen består sedan skatteåret 2014 av Barbados, Bosnien och Hercegovina, Förenade Arabemiraten, Georgien, Kazakstan, Makedonien, Malaysia, Moldavien, Montenegro, Serbien, Singapore, Schweiz, Uruguay, Uzbekistan och Tadzjikistan.

Även om hemviststaten för ett utländskt samfund är en skatteavtalsstat som inte nämns i ovan nämnda förteckning eller en stat inom EU kan bassamfundslagen vara tillämplig, om samfundet har fått särskilda skattelättnader i sin hemviststat. Särskilda skattelättnader är lättnader som avviker från statens allmänna skattesystem och som inte gäller alla samfund

RP 218/2018 rd

med hemvist i staten. Exempel på sådana lättnader är regionala eller branschspecifika lättnader som gynnar vissa företag och lättnader som grundar sig på administrativa förfaranden enligt prövning. I vissa stater kan t.ex. finansierings- och fondbolag, försäkringsbolag, holdingbolag och olika samordningscentraler få särskilda skattelättnader.

Undantag för ekonomisk verksamhet

Ett samfund i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en viss skatteavtalsstat är ett bassamfund endast, om det uppfyller de villkor som gäller bestämmande inflytande och en beskattningsnivå på 3/5 och dessutom misslyckas med att uppfylla vissa villkor i fråga om informationsutbyte i skatteärenden och villkor i fråga om samfundets faktiska verksamhet. Villkoren gäller samfund i skatteavtalsstater som inte nämns i förteckningen i finansministeriets förordning. Om tilläggsvillkoren uppfylls, omfattas samfundet inte av lagens tillämpningsområde.

Informationsutbytet i skatteärenden mellan Finland och ett utländskt samfunds hemviststat är enligt bassamfundslagen tillräckligt, om rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (*handräckningsdirektivet*) jämte ändringar gäller staten i fråga. Kravet på informationsutbyte anses vara uppfyllt också när det med staten avtalats om ett sådant informationsutbyte i skatteärenden mellan myndigheterna som tillsammans med de avtalslutande staternas interna lagstiftning möjliggör ett tillräckligt informationsutbyte för tillämpningen av bassamfundslagen.

En ytterligare förutsättning utöver tillräckligt informationsutbyte är att samfundet faktiskt har etablerat sig i hemviststaten och de facto bedriver ekonomisk verksamhet där. Denna förutsättning anses vara uppfylld när samfundet i hemviststaten förfogar över sådana lokaler och sådan utrustning som behövs för verksamheten och över tillräcklig personal. Personalen ska vara behörig att självständigt bedriva samfundets affärsverksamhet och självständigt fatta beslut om samfundets dagliga verksamhet. Vid bedömningen av om förutsättningarna uppfylls beaktas branschens särdrag och arten av samfundets verksamhet.

Beskattning av bassamfundsinkomst

En sådan delägare i ett utländskt bassamfund som är allmänt skattskyldig i Finland är här skyldig att betala skatt på sin andel av bassamfundets inkomst. Delägaren är skattskyldig, om den äger minst 25 procent av samfundets kapital eller är berättigad till en andel på minst 25 procent av avkastningen av samfundets kapital. Vid beskattningen av bassamfundsinkomst ska även sådana eventuella bestämmelser i skatteavtal beaktas som kan begränsa beskattningen av bassamfundsinkomsten.

Vid fastställandet av ovannämnda minimiandel beaktas den skattskyldiges direkta och utländska indirekta ägarandel eller den skattskyldiges ställning som förmånstagare. Indirekt ägande har alltså betydelse när det sker genom ett eller flera utländska subjekt. Vid bedömningen av det villkor som gäller ägarandelen beaktas ägandet eller ställningen som förmånstagare i fråga om andra inom samma intressesfär som delägaren. Till den skattskyldiges intressesfär anses höra nära släktingar samt de samfund och sammanslutningar i vilka dessa är delägare eller förmånstagare liksom även samfund eller sammanslutningar i intressegemenskap samt dessas delägare.

För beskattningen av en delägare i ett bassamfund beräknas den beskattningsbara bassamfundsinkomsten i enlighet med finsk skattelagstiftning. Ett bassamfunds inkomst bibehåller sitt ursprungliga inkomstslag vid beskattningen av delägaren. Dividend eller annan

vinstutdelning från ett bassamfund utgör skattepliktig inkomst för delägaren endast till den del den överstiger det belopp som under samma skatteår eller de fem föregående skatteåren enligt bassamfundslagen har räknats som skattepliktig inkomst för delägaren. Om bassamfundet går med förlust dras delägarens andel av förlusten av från delägarens andel av inkomsten från samma samfund under de tio skatteår som följer efter förluståret.

Från den skatt på bassamfundsinkomst som ska betalas i Finland kan avräknas den skatt som bassamfundet har betalat till utlandet på samma inkomst. Beloppet av avräkningen beräknas i tillämpliga delar i enlighet med lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995, *förfarandelagen*). Avräkningens belopp påverkas också av om bassamfundets hemviststat och Finland har ett skatteavtal för att undvika dubbelbeskattning.

2.1.2. Rättspraxis

Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) årsboksbeslut 2012:118 behandlade ett fall där ett finskt aktiebolag hade för avsikt att bilda och registrera ett dotterbolag i den särskilda administrativa regionen Hongkong i Folkrepubliken Kina. Dotterbolaget skulle bedriva varutillverkning i Fastlandskina. HFD ansåg i sitt avgörande att bolaget, som skulle bildas och registreras i Hongkong, skulle anses ha Hongkong som hemvist enligt 2 § i bassamfundslagen och att det inte skulle anses bedriva industriell produktionsverksamhet där. HFD vidmakthöll därmed centralskattenämndens (CSN) förhandsavgörande, där det i motiveringen underströks bl.a. att det främsta kriteriet för tillämpning av bassamfundslagen är att bassamfundet är beläget inom ett område med låg skatteböroda, vilket gör att lagen kan tillämpas också inom andra områden än erkända stater.

CSN:s avgörande 2009/50 gällde ett fall där ett i Finland allmänt skattskyldigt aktiebolag ägde bolaget B Ltd som hade hemvist på Isle of Man och beskattades som ett utländskt bassamfund. B Ltd skulle flyttas från Isle of Man under räkenskapsperioden. Enligt avgörandet skulle B Ltd sluta betraktas som ett utländskt bassamfund i den stund bolaget inte längre hade hemvist på Isle of Man.

I *CSN:s förhandsavgörande 37/1996* var det fråga om ett fall där ett finskt aktiebolag direkt eller indirekt ägde ett metallurgibolag, ett malmletningsbolag och ett gruvbolag i Chile. Bolagen verkade i Chile i avsikt att utnyttja landets koppartillgångar, och verksamheten inbegrep en omfattande och lång produktionsprocess grundad på lokalisering, brytning och anrikning av koppar. Med beaktande av ovannämnda omständigheter och det allmänna syftet med bassamfundslagen tillämpades bassamfundslagen inte på bolagens inkomst.

I *HFD:s beslut 2012:114* gällde det att bedöma ett fall där aktiebolaget A var en del av en koncern som lät tillverka märkesprodukter i olika bolag och sålde dem genom separata försäljningsbolag, såväl till företagskunder som direkt till konsumenter. Koncernen hade för avsikt att lägga om vissa av sina funktioner. I detta syfte hade aktiebolaget A för avsikt att i Schweiz grunda ett nytt bolag, till vilket skulle överföras bl.a. äganderätten till vissa varumärken som koncernen tagit fram, förvaltningen av och äganderätten till immateriell egendom, produktutvecklingen samt ledningen av försäljning och marknadsföring. Det bolag som skulle grundas skulle med tillämpning av cost plus-principen köpa tillverkningstjänster av separata tillverkningsbolag, som skulle tillverka produkterna på avtalsbasis, och bli ägare till de färdiga produkterna. Försäljningen av produkterna skulle ske genom separata försäljningsbolag, men dessa skulle fungera som försäljningsbolag med begränsad risk, så att den egentliga risken inom affärsverksamheten skulle ligga hos det nya bolag som skulle grundas. Enligt HFD kunde det bolag som skulle grundas inte anses bedriva verksamhet enligt 2 § 3 mom. 1 punkten i bassamfundslagen. Bolaget skulle därför betraktas som ett i 2 § i bassamfundslagen avsett bassamfund där aktiebolaget A hade bestämmande inflytande.

RP 218/2018 rd

Enligt *beslutet HFD 30.3.2003 liggare 2667* var avsikten att ett bolags verksamhet skulle omorganiseras så att bolagets sjöfraktsverksamhet skulle fortsättas av en underkoncern som skulle grundas och registreras i Nederländerna. Underkoncernen, som skulle stå under bestämmande inflytande av sökandebolaget, skulle bestå av moderbolaget och sju rederibolag, som vardera skulle äga ett fartyg. Avsikten var att verksamheten skulle bedrivas med fartyg som hyrs ut av de dotterbolag som helt ägs av moderbolaget för underkoncernen, så att underkoncernens moderbolag ingår befракtningsavtal, får inkomster genom dessa uppdrag och betalar hyra för fartygen till dotterbolagen. HFD kom i sitt avgörande fram till att det nederländska moderbolaget och dess helägda dotterbolag under dessa omständigheter skulle bedriva rederiverksamhet, och eftersom moderbolagets inkomster skulle inflyta huvudsakligen av denna verksamhet, kunde bolaget inte betraktas som ett bassamfund enligt bassamfundslagen.

HFD:s årsboksbeslut 2014:198 handlade om att förtydliga tillämpningsområdet i fråga om verksamhet jämförbar med industriell produktionsverksamhet. I fallet i fråga hörde till aktiebolaget A:s och dess dotterbolags verksamhet att globalt tillhandahålla teknisk support inom informationsteknik, tjänster som hänförde sig till uppdatering av databaser för bekämpning av datavirus samt produktutveckling och planering av virusbekämpningsprogramvara. Förvaltningsdomstolen hade ansett att bolagets tjänsteverksamhet inte kunde betraktas som i bassamfundslagen avsedd med industriell produktionsverksamhet jämförbar annan produktionsverksamhet. HFD upphävde förvaltningsdomstolens avgörande och ansåg att dotterbolagets verksamhet var i 2 § 2 mom. 1 punkten i bassamfundslagen avsedd med industriell produktionsverksamhet jämförbar annan verksamhet, varför dotterbolaget inte kunde betraktas som ett bassamfund enligt den lagen och bolagets inkomst inte kunde räknas som beskattningsbar inkomst för moderbolaget. I sin motivering konstaterade HFD bl.a. att det malaysiska dotterbolaget enligt den utredning som erhållits bedrev aktiv verksamhet och att verksamheten var så pass liknande som det finska moderbolagets verksamhet att den kunde ses som en del av helheten i det överklagande bolaget. Vidare med beaktande av att gränsdragningen mellan industriell verksamhet och tjänster inte är entydig inom informationstekniken, kom HFD i sin helhetsbedömning fram till att dotterbolagets verksamhet skulle ses som med industriell produktionsverksamhet jämförbar annan tjänsteverksamhet.

CSN:s avgörande 24/2010 gällde att bedöma ett fall där aktiebolaget A ägde bolaget X corp., med hemvist på Jungfruöarna, som hade beskattats som aktiebolaget A:s bassamfund. X corp. hade för avsikt att sälja aktiestocken i sina cypriotiska bolag B Ltd, C Ltd och D Ltd. Enligt CSN:s avgörande tillämpades på X corp. bestämmelserna i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968, *näringskattelagen*) vid fastställande av den inkomst som vid beskattningen av aktiebolaget A skulle betraktas som en i bassamfundslagen avsedd andel av ett utländskt bassamfunds inkomst. Också på överlåtelsen av aktiestocken i de cypriotiska bolagen skulle näringskattelagens 6 b § då tillämpas, och överlåtelsen av aktierna kunde vid beräkningen av aktiebolaget A:s bassamfundsinkomst anses vara skattefri överlåtelse i enlighet med näringskattelagen, om villkoren i näringskattelagens 6 § 1 mom. och 6 b § uppfylldes. Holdingbolaget D Ltd:s aktier kunde inte anses vara aktier som kunde överlätas skattefritt, eftersom D Ltd ansågs vara ett i näringskattelagens 6 b § 2 mom. 2 punkt avsett aktiebolag vars verksamhet i själva verket huvudsakligen omfattade ägande eller innehav av fastigheter. HFD ändrade inte avgörandet (HFD 23.2.2011 liggare 45).

I *HFD:s beslut 2011:42* kunde ett i Finland allmänt skattskyldigt samfunds indirekt ägda samfund som var registrerat i Singapore inte betraktas som ett utländskt bassamfund med beaktande av 2 § 3 mom. 2 punkten i bassamfundslagen, eftersom finansministeriet för beskattningen 2009 inte hade utfärdat någon i 2 § 5 mom. i bassamfundslagen avsedd förordning med bestämmelser om de skatteavtalsstater där skatten anses avvika i väsentlig

grad från den skatt som samfundet betalar i Finland. HFD konstaterade i motiveringen att Singapore, eftersom finansministeriet inte hade utfärdat någon förordning, under skatteåret 2009 inte kunde betraktas som en skatteavtalsstat i enlighet med 2 § 5 mom. i bassamfundslagen, med beaktande av lagens ordalydelse, lagens syfte som framgår av beredningsmaterialet och förteckningens rättsliga karaktär av en förteckning över undantag.

HFD:s beslut 2010:7 handlade om avräkning av källskatt på dividend som delats ut av ett bassamfund i Liechtenstein vid beskattningen av en finländsk delägars bassamfundsinkomst. Bassamfundet hade till sin finländska delägare betalat dividend, för vilken källskatt hade tagits ut i Liechtenstein. Delägaren krävde att den källskatt som betalats i Liechtenstein skulle dras av från den skatt som betalats på den bassamfundsinkomst som beskattats i Finland. HFD ansåg att bassamfundslagen innehåller bestämmelser bara om undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning, i och med att det i lagen föreskrivs att den inkomstskatt som bassamfundet betalat på sin vinst kan avräknas vid beskattningen av delägens bassamfundsinkomst. Källskatten kunde inte avräknas till förmån för delägaren med stöd av bassamfundslagen. Den kunde inte heller avräknas med stöd av förfarandelagen, eftersom det inte var fråga om i lagen avsedd skatt som ska betalas på samma inkomst.

2.2 Lagstiftningen i EU

2.2.1. Direktivet mot skatteflykt

Bestämmelser om utländska kontrollerade bolag, dvs. utländska bassamfund, och om beräkning av deras inkomster finns i artiklarna 7 och 8 i direktivet. Bland bestämmelserna om kontrollerade bolag finns ett flertal bestämmelser som medlemsstaterna får välja om de tillämpar. Dessutom finns allmänna bestämmelser om direktivets tillämpningsområde i artikel 1, och artikel 3 innehåller en möjlighet att i nationell lagstiftning utfärda bestämmelser som avviker från direktivet. I artikel 2 ingår därtill bestämmelser om vilka definitioner som används i direktivet. Dessa allmänna bestämmelser tillämpas parallellt med de övriga artiklarna i direktivet.

Tillämpningsområde

Enligt direktivets artikel 1 är direktivet tillämpligt på samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater. Direktivet tillämpas dessutom på de fasta driftställen som subjekt med hemvist i tredjeländer har i medlemsstater.

Enligt huvudregeln i direktivet betraktas ett utländskt subjekt eller fast driftställe som ett kontrollerat bolag, om följande villkor uppfylls:

- Den skattskyldige ensam eller tillsammans med närstående företag, dvs. personer i intressegemenskap, direkt eller indirekt kontrollerar subjektet.
- Subjektets beskattningsnivå är mindre än hälften av nivån på bolagsbeskattningen i den skattskyldiges medlemsstat.

I fråga om kontrollerade bolag med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ställer direktivet som ytterligare villkor för tillämpning av bestämmelserna om kontrollerade bolag att subjektet inte bedriver ekonomisk verksamhet.

Direktivets bestämmelser om kontrollerade bolag innehåller några alternativ som medlemsstaterna kan genomföra nationellt. Dessutom har medlemsstaterna delvis möjlighet att utfärda nationella bestämmelser om kontrollerade bolag som är striktare än vad direktivet kräver. I skäl 12 till direktivet konstateras det särskilt i fråga om villkoren för tillämpning av

RP 218/2018 rd

bestämmelserna om kontrollerade bolag att medlemsstaterna, i syfte att säkerställa en högre skyddsnivå, skulle kunna sänka tröskelvärdet för kontroll eller använda ett högre tröskelvärde när den faktiska bolagsskatt som betalats jämförs med den bolagsskatt som skulle ha tagits ut i den skattskyldiges medlemsstat. Bestämmelserna i direktivet utgör minsta skyddsnivå enligt artikel 3.

Kontroll

Enligt artikel 7.1 a i direktivet uppfylls villkoret för kontroll, dvs. bestämmande inflytande, när den skattskyldige ensam eller tillsammans med närstående företag direkt eller indirekt har över 50 procent av rösterna i subjektet. Villkoret för kontroll uppfylls också när den skattskyldige ensam eller tillsammans med närstående företag direkt eller indirekt äger mer än 50 procent av subjektets kapital eller har rätt att ta emot mer än 50 procent av subjektets vinst.

Beskattningsnivån

I artikel 7.1 b föreskrivs det om beskattningsnivån, som ska kontrolleras genom jämförelse av beskattningsnivån i den skattskyldiges hemviststat och i den stat där subjektet eller det fasta driftstället är beläget. Villkoret för tillämpning uppfylls, om subjektets eller det fasta driftställets faktiska bolagsskatt är lägre än differensen mellan den bolagsskatt som skulle ha tagits ut på det kontrollerade bolagets vinst enligt det tillämpliga systemet för bolagsbeskattning i den skattskyldiges medlemsstat och den faktiska bolagsskatt som det kontrollerade bolaget betalat på sin inkomst. I praktiken avser bestämmelsen 50 procent av beloppet av den bolagsskatt som skulle betalas i den skattskyldiges medlemsstat. Med den bolagsskatt som skulle ha tagits ut i den skattskyldiges medlemsstat avses bolagsskatt beräknad enligt reglerna i den skattskyldiges medlemsstat.

Enligt artikel 7.1 andra stycket i direktivet ska vid ovannämnda jämförelse inte beaktas ett sådant fast driftställe till ett utländskt kontrollerat bolag som inte är skattepliktigt eller som är befriat från skatt i det utländska kontrollerade bolagets jurisdiktion.

Generering av kontrollerade bolags inkomster

I direktivet ingår två alternativa sätt att definiera ett kontrollerat bolags inkomst. Det första är att det kontrollerade bolagets inkomst anses bestå av vissa inkomster som nämns i direktivet. Det andra alternativet är att det kontrollerade bolagets inkomst anses bestå av bolagets inkomster som inflyter av icke-genuina arrangemang som har genomförts med det huvudsakliga syftet att uppnå en skattefördel.

I artikel 7.2 a beskrivs den så kallade transaktionsbaserade regleringen om kontrollerade bolag, enligt vilken vissa i artikeln nämnda inkomster av passiv karaktär ska räknas som kontrollerade bolags inkomster. Dessa inkomster är räntor eller andra inkomster som genereras av finansiella tillgångar, royalty eller andra inkomster som genereras av immateriella rättigheter, utdelningar och inkomster från avyttring av aktier, inkomster från finansiell leasing, inkomster från försäkrings- och bankverksamhet och annan finansiell verksamhet, inkomster från faktureringsföretag som får försäljnings- och tjänsteintäkter från varor och tjänster som köpts från och sålts till företag i intressegemenskap och som inte tillför något eller litet ekonomiskt mervärde.

Artikel 7.2 b gäller kontrollerade bolags inkomst från så kallade icke-genuina arrangemang. Vid tillämpningen av denna bestämmelse ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den mån som subjektet eller det fasta driftstället, om det vore ett självständigt bolag, inte skulle äga tillgångarna eller inte skulle ha åtagit sig de

RP 218/2018 rd

risker som genererar dess inkomster. Inkomsten kan beskattas som det kontrollerade bolagets inkomst, om den är förknippad med att subjektet kontrolleras av ett bolag i vilket de betydelsefulla funktioner som utförs av personer, som är relevanta för dessa tillgångar och risker, utförs och som är av stor betydelse för att generera det kontrollerade bolagets inkomster.

Begränsningar av tillämpningsområdet

Ett utländskt bolag med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet kan enligt direktivets artikel 7.2 a inte betraktas som ett kontrollerat bolag, om det bedriver ekonomisk verksamhet som stöds av personal, utrustning, tillgångar och lokaler. Medlemsstaterna kan tillämpa ovannämnda undantag också på kontrollerade bolag i stater utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, men det är inte obligatoriskt. Tillämpningen av bestämmelsen bedöms utifrån relevanta fakta och omständigheter.

Den begränsning av tillämpningsområdet som baserar sig på ekonomisk verksamhet beror enligt skäl 12 till direktivet på unionens bestämmelser om de grundläggande friheterna. Bestämmelserna om kontrollerade bolag ska, enligt tolkningen av de grundläggande friheterna, inom unionen begränsas till fall där ett utländskt kontrollerat bolag inte bedriver ekonomisk verksamhet. Tillämpningen av bestämmelserna om kontrollerade bolag på fall inom unionen har behandlats i synnerhet i Europeiska gemenskapernas domstols dom C-196/04 (Cadbury Schweppes), som gällde Storbritanniens lagstiftning om kontrollerade bolag. Enligt avgörandet i målet utgör fördragets bestämmelser om etableringsfrihet ett förbud mot att en medlemsstat hindrar en av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat. Med hänsyn till avgörandet föreskrivs det i den nuvarande nationella lagstiftningen att bassamfundslagen inte kan tillämpas inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om bassamfundets verksamhet uppfyller kännetecknen för genuin och faktisk ekonomisk verksamhet. Det har ansetts att tillämpningsområdet för den nationella bassamfundslagen behöver begränsas så att bestämmelserna inte omfattar några sådana utländska samfund inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som bedriver genuin och aktiv affärsverksamhet från ett driftställe i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Enligt direktivets artikel 7.3 kan en medlemsstat, när den tillämpar ovannämnda transaktionsbaserade reglering om kontrollerade bolag, välja att inte betrakta ett subjekt eller ett fast driftställe som ett utländskt kontrollerat bolag, om en tredjedel eller mindre av de inkomster som tillfaller subjektet eller det fasta driftstället ingår i någon av kategorierna enligt artikel 7.2 a. Medlemsstaten får dessutom välja att inte betrakta finansiella företag som utländska kontrollerade bolag om en tredjedel eller mindre av subjektets inkomster från kategorierna enligt artikel 7.2 a kommer från transaktioner med den skattskyldige eller dess närstående företag.

Enligt artikel 7.4 får medlemsstaterna från tillämpningsområdet för artikel 7.2 b, dvs. den modell som baserar sig på icke-genuina arrangemang, undanta ett subjekt eller ett fast driftställe med bokförd vinst på högst 750 000 euro och passiv inkomst på högst 75 000 euro eller med bokförd vinst som uppgår till högst tio procent av dess driftskostnader under beskattningsperioden. Vid tillämpning av det senare alternativet får driftskostnaderna inte omfatta kostnaderna för varor som säljs utanför det land där subjektet är skattemässigt hemmahörande eller där det fasta driftstället är beläget eller betalningar till närstående företag.

Fastställande av skattepliktig inkomst

Ett kontrollerat bolags skattepliktiga inkomst kan enligt direktivet fastställas på två olika sätt beroende på vilken av ovannämnda modeller för reglering om kontrollerade bolag medlemsstaten tillämpar, den transaktionsbaserade modellen eller den modell som baserar sig på icke-genuina arrangemang. I båda modellerna beräknas ändå det kontrollerade bolagets inkomster som ska inbegripas i skattebasen i förhållande till den skattskyldiges andel i det kontrollerade bolaget. Inkomsterna ska inbegripas i skattebasen i den skatteperiod för den skattskyldige under vilken det kontrollerade bolagets skatteår går ut.

Enligt artikel 8.2 ska, om den transaktionsbaserade modellen tillämpas, de inkomster som ska inbegripas i den skattskyldiges skattebas beräknas enligt bestämmelserna i bolagsskattelagstiftningen i den medlemsstat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande eller belägen. Det kontrollerade bolagets eller det fasta driftställets förluster ska inte inbegripas i skattebasen, utan kan i enlighet med nationell rätt rullas framåt och beaktas under kommande skatteperioder.

Enligt artikel 8.2 ska, om den modell som baserar sig på icke-genuina arrangemang tillämpas, de inkomster som ska inbegripas i den skattskyldiges skattebas begränsas till belopp som genereras genom de tillgångar och risker som är kopplade till de betydelsefulla funktioner som utförs av personer i det kontrollerande företaget. Allokeringen av utländska kontrollerade bolags inkomster ska då beräknas i enlighet med armlängdsprincipen.

Om det kontrollerade bolaget till den skattskyldige delar ut vinst som inbegrips i den skattskyldiges beskattningsbara inkomst, ska enligt direktivets artikel 8.5 de inkomster som i enlighet med bestämmelserna om kontrollerade bolag tidigare inbegripits i skattebasen dras av från skattebasen. Syftet med bestämmelsen är att undvika dubbelbeskattning av kontrollerade bolags inkomst.

Om den skattskyldige avyttrar sin andel i det kontrollerade bolaget eller i den verksamhet som bedrivs av det fasta driftstället, ska enligt direktivets artikel 8.6 vid beskattningen av inkomsten från avyttringen beaktas det belopp som tidigare har inbegripits i skattebasen med stöd av bestämmelserna om kontrollerade bolag. Beloppet dras av från skattebasen vid beräkningen av den skatt som ska betalas på inkomsterna. Även denna bestämmelse syftar till att undvika dubbelbeskattning av kontrollerade bolags inkomst.

Den skatt som det kontrollerade bolaget har betalat ska enligt direktivets artikel 8.7 beaktas när bolagets inkomst beskattas i den skattskyldiges hemviststat. Avdraget ska beräknas i enlighet med den nationella lagstiftningen.

2.3 Lagstiftningen i utlandet

Flera EU-stater bereder för tillfället genomförandet av direktivet mot skatteflykt och en eventuell uppdatering av sina existerande bestämmelser om kontrollerade bolag med anledning av direktivet. Även i stater utanför EU planeras ändringar i bestämmelserna utifrån OECD:s BEPS-anvisningar.

Nederländerna

Nederländerna har för närvarande ingen lagstiftning om kontrollerade bolag. Regeringen informerade den 23 februari 2018 om sina planer för det nationella genomförandet av bestämmelserna om kontrollerade bolag i direktivet mot skatteflykt.

Enligt de bestämmelser som Nederländerna har för avsikt att ta i bruk är bestämmelserna om kontrollerade bolag tillämpliga på sådana utländska bolag belägna i stater med låg beskattning

RP 218/2018 rd

i vilka ett nederländskt bolag har en andel på 50 procent. Gränsen för låg beskattningsnivå föreslås vara 50 procent av beskattningsnivån i Nederländerna i motsvarande fall. Bestämmelserna om kontrollerade bolag ska också tillämpas på utländska bolag som är belägna inom jurisdiktioner som ingår i Europeiska unionens förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner.

Som kontrollerade bolags inkomster ska beskattas så kallade passiva inkomster enligt modell a i direktivet. Som kontrollerade bolags inkomster räknas då t.ex. dividender, räntor, royalty och inkomster av finansiell leasing.

Lagstiftningen ska innehålla lättnader baserade på ekonomisk verksamhet i enlighet med direktivet. Ett villkor för att lättnaderna ska kunna tillämpas är att det utländska bolagets årliga personalkostnader är minst 100 000 euro och att bolaget använder egna lokaler i minst 24 månader efter att verksamheten inletts.

Belgien

Belgien har för närvarande ingen lagstiftning om kontrollerade bolag. I december 2017 offentliggjordes i Belgien ett förslag till genomförande av direktivet mot skatteflykt. Förslaget har kompletterats och reviderats genom ett förslag som gavs i juni 2018.

Enligt förslaget till lagstiftning om kontrollerade bolag ska som kontrollerade bolag räknas utländska bolag vars verkliga beskattningsnivå är lägre än 50 procent av nivån på företagsbeskattningen i Belgien. Det föreslås att kontroll ska föreligga vid 50 procent av direkt eller indirekt ägande eller av annan kontroll som anges i direktivet. I fråga om genereringen av kontrollerade bolags inkomst föreslås den modell som baserar sig på icke-genuina arrangemang. Det föreslås inte att något alternativ för begränsning av tillämpningsområdet tas i bruk.

Luxemburg

Luxemburg har för närvarande ingen lagstiftning om kontrollerade bolag. I juni 2018 offentliggjordes i Luxemburg ett förslag till genomförande av direktivet mot skatteflykt.

Enligt förslaget till lagstiftning om kontrollerade bolag ska som kontrollerade bolag räknas utländska bolag vars verkliga beskattningsnivå är lägre än 50 procent av nivån på företagsbeskattningen i Luxemburg. Den företagsskattesats som ska tillämpas i samband med lagstiftningen om kontrollerade bolag föreslås vara 18 procent, vilket betyder att olika kommunala skatter inte beaktas. Det föreslås att kontroll ska föreligga vid 50 procent av direkt eller indirekt ägande eller av annan kontroll som anges i direktivet. I fråga om genereringen av kontrollerade bolags inkomst föreslås den modell som baserar sig på icke-genuina arrangemang. Enligt förslaget ska Luxemburg ta i bruk den modellens alternativ för begränsning av tillämpningsområdet i fråga om det bokföringsmässiga resultatet.

Frankrike

Frankrike har för närvarande en lagstiftning om kontrollerade bolag, enligt vilken som kontrollerade bolag betraktas de utländska bolag vars verkliga beskattningsnivå är lägre än 50 procent av nivån på företagsbeskattningen i Frankrike. Bolag som är allmänt skattskyldiga i Frankrike ska ha direkt eller indirekt kontroll på över 50 procent i det utländska bolaget. Det kontrollerade bolagets hela inkomst beskattas som aktieägarnas inkomst. Lagstiftningen om kontrollerade bolag tillämpas inte, om det kan visas att det utländska bolaget de facto bedriver

RP 218/2018 rd

ekonomisk verksamhet eller produktionsverksamhet. Lagstiftningen om kontrollerade bolag ska i regel inte heller tillämpas på bolag etablerade inom EU, utom om det är fråga om ett konstlat upplägg.

Inget förslag till genomförande av direktivet mot skatteflykt har ännu offentliggjorts i fråga om lagstiftningen om kontrollerade bolag.

Sverige

Sverige har haft lagstiftning lik lagstiftning om kontrollerade bolag sedan 1990. Den nuvarande lagstiftningen trädde i kraft vid ingången av 2004. Den 7 juni 2018 offentliggjordes svenska regeringens proposition med förslag till genomförande av bestämmelserna om kontrollerade bolag i direktivet mot skatteflykt. Förslaget innebär vissa ändringar i den nuvarande lagstiftningen. Nedan följer en beskrivning av den nuvarande svenska lagstiftningen och av de föreslagna ändringarna i stora drag. Till de delar som inga ändringar föreslås, anses den nuvarande lagstiftningen uppfylla kraven i direktivet.

Syftet med bestämmelserna om kontrollerade bolag är att förhindra att skatteplanering sker genom bolag etablerade i stater med låg beskattning. Enligt bestämmelserna kan en delägare i en utländsk juridisk person, dvs. ett utländskt bolag, beskattas i Sverige för sin andel i det utländska bolagets hela inkomst, oberoende av om det utländska bolaget delar ut vinst till delägarna. Det belopp som beskattas som det kontrollerade bolagets inkomst beräknas och beskattas på samma sätt som om det utländska kontrollerade bolaget vore ett svenskt bolag.

Bestämmelserna om kontrollerade bolag tillämpas på både fysiska och juridiska personer. Bestämmelserna omfattar utöver allmänt skattskyldiga också begränsat skattskyldiga, om de i Sverige har ett fast driftställe till vilket andelarna i det utländska bolaget är knutna. En delägare kan beskattas för inkomst av det kontrollerade bolaget, om delägaren ensam eller tillsammans med personer i intressegemenskap med delägaren direkt eller indirekt har andelar med minst 25 procent av bolagets kapital eller röster. Vid bedömning av andelens storlek beaktas alla slag av verklig kontroll som personen har i det utländska bolaget. Intressegemenskap anses föreligga när andelen i den andra personen är minst 50 procent. Dessutom beaktas utländskt indirekt ägande i det kontrollerade bolaget.

Enligt det aktuella ändringsförslaget ska intressegemenskap i fortsättningen anses föreligga när andelen är minst 25 procent. Dessutom föreslås det att två företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra när en och samma person har en andel på minst 25 procent i båda företagen.

Ett utländskt bolag kan betraktas som ett kontrollerat bolag, om dess beskattningsnivå är lägre än motsvarande beskattningsnivå för svenska bolag i Sverige. Beskattningsnivån ska vara 55 procent av beskattningsnivån i Sverige. Beskattningsnivån för ett utländskt bolag anses dock inte vara lägre än nivån i Sverige, om bolaget är beläget och skattskyldigt i en stat eller jurisdiktion som nämns i den så kallade vita listan och som inte hör till de undantag som nämns i listan. Listan är indelad enligt fem geografiska områden. I fråga om bolag belägna i skatteavtalsstater kan bestämmelsen om listan tillämpas på inkomster som omfattas av skatteavtalet.

Enligt det aktuella ändringsförslaget ska lättnaderna i fråga om den vita listan ändras. Lättnaderna ska inte tillämpas på stater med skattesystem som inte kan anses godtagbara med hänseende till bestämmelserna om kontrollerade bolag. Däremot föreslås lättnaderna gälla stater med skattesystem som kan anses godtagbara med hänseende till bestämmelserna om kontrollerade bolag.

RP 218/2018 rd

I bestämmelserna ingår särskilda lättnader för bolag belägna i stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. I fråga om bolag i dessa stater kan som inkomster av kontrollerade bolag betraktas endast inkomster från koncernintern finansiell verksamhet och koncernintern försäkringsverksamhet. Dessutom tillämpas inte bestämmelserna om kontrollerade bolag på sådana bolag i dessa stater som verkligen är etablerade i hemviststaten och där bedriver affärsmässigt motiverad verksamhet. Det prövas från fall till fall om förutsättningarna för den sistnämnda lättnaden uppfylls. Vid prövningen beaktas det om det utländska bolaget har tillgång till lokaler och utrustning i den utsträckning som är nödvändig för dess verksamhet och till personal med den kompetens som är nödvändig för att självständigt bedriva verksamheten och personal som självständigt fattar beslut i den löpande verksamheten.

Under vissa förutsättningar är dessutom bolag som bedriver internationell rederiverksamhet befriade från lagstiftningen om kontrollerade bolag.

Tyskland

Tyskland har för närvarande en lagstiftning om kontrollerade bolag, enligt vilken vissa inkomster som beskattas enligt en skattesats på under 25 procent beskattas som en i Tyskland allmänt skattskyldig aktieägares inkomst, om vissa ytterligare förutsättningar uppfylls. En av dessa ytterligare förutsättningar är kontroll i det utländska bolaget. Bolag belägna inom EU och EES betraktas inte som kontrollerade bolag, om det så kallade motivtestet uppfylls, dvs. om den skattskyldige kan visa att inkomsterna har influtit av det utländska bolagets genuina ekonomiska verksamhet.

Inget förslag till genomförande av direktivet mot skatteflykt har ännu offentliggjorts i fråga om lagstiftningen om kontrollerade bolag. Enligt uppgifter i offentligheten ämnar Tysklands nya regering reformera lagstiftningen om kontrollerade bolag i samband med genomförandet av direktivet.

Danmark

Danmark har haft lagstiftning lik lagstiftning om kontrollerade bolag sedan 1995. I Danmark offentliggjordes den 31 maj 2018 ett utkast till förslag till genomförande av bestämmelserna om kontrollerade bolag i direktivet mot skatteflykt. Förslaget medför vissa ändringar i den nuvarande lagstiftningen. Nedan följer en beskrivning av den nuvarande danska lagstiftningen och av de föreslagna ändringarna i stora drag. Till de delar som inga ändringar föreslås, anses den nuvarande lagstiftningen uppfylla kraven i direktivet.

Avsikten med Danmarks lagstiftning om kontrollerade bolag är att förhindra att det sker skatteplanering där lättöverförda inkomster överförs till områden utanför Danmark i syfte att uppnå skattefordelar. Lagstiftningen gäller dotterbolag som direkt eller indirekt kontrolleras av sitt danska moderbolag. Kontroll anses föreligga, om moderbolagets andel i dotterbolaget överstiger 50 procent. Moderbolaget kan beskattas för sin andel av det kontrollerade bolagets hela inkomst, oberoende av om det kontrollerade bolaget delar ut vinst till delägarna. Bestämmelserna om kontrollerade bolag tillämpas inte på koncerner som sambeskattas i enlighet med det danska skattesystemet.

Enligt det aktuella utkastet ska som kontrollerade bolag i fortsättningen betraktas utländska bolag oberoende av form. Dessutom föreslås det att fastställandet av moderbolagets andel i dotterbolaget preciseras för att motsvara direktivet genom att gränsen för andelen fortsättningsvis är 50 procent. Till bestämmelserna fogas dessutom en definition av närstående

företag som grundar sig på direktivet, så att två företag anses vara närstående bl.a. när en och samma person har en andel på minst 25 procent i båda företagen.

Kontrollerade bolag definieras i den danska lagstiftningen inte som utländska bolag med låg beskattningsnivå. Det centrala är i stället de inkomster som räknas som inkomster av ett kontrollerat bolag. Som inkomster av ett kontrollerat bolag räknas bl.a. hyresinkomster, kursvinster, royalty och inkomster av finansiell leasing. Ett kontrollerat bolags inkomster kan beskattas i Danmark, om över hälften av bolagets inkomster är finansiella intäkter och över tio procent av dess medel är finansiella tillgångar. Ett kontrollerat bolags hela inkomst räknas som beskattningsbar inkomst av ett kontrollerat bolag, oberoende av om det är fråga om passiva inkomster.

I utkastet föreslås det att det test i den nuvarande lagstiftningen som gäller medlens belopp slopas. Dessutom föreslås det att det test vid definieringen av kontrollerade bolag som gäller de finansiella intäkternas belopp ändras så att gränsen med stöd av direktivet ändras från 50 procent till 1/3. Definitionen av finansiella intäkter utvidgas så att den omfattar inkomster av immateriell egendom.

2.4 Bedömning av nuläget

Finland har haft en nationell lagstiftning om bassamfund sedan 1995. Det finns begränsat med numerisk samlad information om olika situationer där bestämmelserna har tillämpats på utländska samfund som ägs av finländare. De kvantitativa uppgifterna om bassamfundsbeskattningen grundar sig på information från Skatteförvaltningen.

Sett till dessa uppgifter har finländarna rätt lite innehav i utländska bassamfund. Det främsta syftet med bassamfundslagstiftningen är inte heller fiskal, utan avsikten är att bestämmelserna ska fungera förebyggande. De ringa innehaven i bassamfund tyder snarare på att lagstiftningen fungerar väl med tanke på syftet.

Enligt Skatteförvaltningens skattedeklarationsuppgifter hade finska samfund under skatteåren 2013—2014 ungefär 70 bassamfund i utlandet. Det var främst inhemska multinationella storföretag som hade bassamfund. Beloppet av resultatet av bassamfundens näringsverksamhet varierade från fem miljoner euro till förluster på två miljoner euro. Det sammanlagda deklarerade resultatet av bassamfundens näringsverksamhet var ca 29 miljoner euro och förlusterna ca sex miljoner euro.

Bestämmelserna om bassamfund har tillämpats sällan vid beskattningen av fysiska personer. Detta beror på att uppgifter om utländska bassamfund inte har lämnats i skattedeklarationen och på att informationsutbytet i skatteärenden mellan myndigheterna har varit otillräckligt, vilket har lett till att det inte finns uppgifter om utländska innehav. I de fall där bestämmelserna har tillämpats har det skett främst som en följd av skattegranskning. Under de senaste åren har bassamfundslagstiftningen ändå tillämpats också vid beskattningen av fysiska personer. Enligt Skatteförvaltningens uppfattning kan bassamfundslagstiftningen anses ha befäst sin ställning som ett juridiskt verktyg mot grå ekonomi och kringgående av skatt.

Det automatiska informationsutbytet mellan myndigheter i skatteärenden har under de senaste åren utvecklats avsevärt tack vare internationella avtal och nya metoder. Automatiskt utbyte av upplysningar om personers tillgångar och inkomster baserat på OECD:s gemensamma standard för rapportering av upplysningar om finansiella konton, Common reporting standard (CRS), inleddes i september 2017 i fråga om upplysningar från 2016. I och med standarden skapades ramar för utbyte av dessa upplysningar på global nivå. Upplysningar om finansiella konton fås från över hundra jurisdiktioner. Inom EU har rapporteringsstandarden genomförts

genom rådets direktiv 2014/107/EU, genom vilket handräckningsdirektivet ändrades. Upplysningar om finansiella konton fås också i fråga om i Finland bosatta personers indirekta innehav, när de är i en kontrollerande ställning i ett subjekt eller en trust som äger sådana konton. Finland och Förenta staterna har dessutom ingått det så kallade FATCA-avtalet om automatiskt informationsutbyte. Informationsutbytet med stöd av avtalet inleddes 2015 i fråga om upplysningar från 2014.

Bestämmelser om obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor har inom EU vidare utfärdats genom direktiv (EU) 2015/2376 och bestämmelser om obligatoriskt automatiskt utbyte mellan skattemyndigheter av upplysningar om multinationella företags land-för-land-rapporter genom direktiv (EU) 2016/881. I direktiv (EU) 2016/2258 förpliktas medlemsstaterna vidare att ge skattemyndigheterna tillgång till de förfaranden för kundkänedom som finansinstituten tillämpar i enlighet med rådets direktiv (EU) 2015/849. Det ökade informationsutbytet förväntas förbättra förutsättningarna vid utredning och beskattning av bassamfunds innehav och bassamfundsinkomster.

Den nuvarande bassamfundslagstiftningen består strukturellt sett av flera nivåer. Det är därför administrativt tungt både för den skattskyldige och för Skatteförvaltningen att utreda om ett utländskt samfund har ställning som bassamfund. Det finns dock rikligt med rättspraxis i fråga om tolkningen av bassamfundslagen, vilket har underlättat bedömningen av om bestämmelserna är tillämpliga i praktiken. Rättsfallen gäller ändå alltid enskilda fall, och de tolkningsanvisningar de erbjuder kan vanligen tillämpas bara i väldigt begränsade typer av situationer. De nuvarande bestämmelserna om bassamfund behöver förtydligas och, i den mån det är möjligt, preciseras.

Syftet med bassamfundslagstiftningen är att beskatta inkomster som har kanaliserats till bolag etablerade i stater med låg beskattning. För stora företag är strukturen med bassamfund inte alltid ett centralt element för skatteplanering, men lagstiftningen ska ändå beaktas när strukturer för internationell affärsverksamhet skapas. De nuvarande bestämmelserna är i detta avseende problematiska när det gäller undantaget för vissa branscher, som enligt ordalydelsen naturligt snarast tillämpas på traditionell industriell produktionsverksamhet, varför bolagen kan ha blivit tvungna att arrangera sina funktioner på sätt som inte är ändamålsenliga för affärsverksamheten. Bestämmelserna kan också ha lett till oenhetlig skattemässig behandling beroende på den skattskyldiges strukturer.

Det har vidare varit problematiskt att hålla lagstiftningen uppdaterad i fråga om förteckningen över skatteavtalsstater. Det är administrativt tungt och svårt att upprätthålla en uppdaterad och rättvis förteckning. Förteckningen är dessutom förenad med betydande negativa åverkningar på relationerna mellan Finland och staterna i förteckningen också i ett större perspektiv. Det är motiverat att slopa den förteckning över stater som grundar sig på Finlands nationella lagstiftning.

Den nationella bassamfundslagen fungerar liksom ovan beskrivs huvudsakligen i enlighet med sitt syfte. Ovannämnda problem i lagstiftningen har ändå fastställts, och det är motiverat att åtgärda dem samtidigt som lagstiftningen uppdateras för att motsvara kraven i direktivet.

3 Målsättning och föreslagna ändringar

3.1 Målsättning

Syftet med denna proposition är att genomföra rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den

inre marknads funktion till de delar det är fråga om regeln om kontrollerade utländska bolag och beräkning av kontrollerade utländska bolags inkomster.

I propositionen föreslås det att direktivet genomförs genom ändringar i den nationella bassamfundslagen så att lagen överensstämmer med skyldigheterna i direktivet.

Målet med direktivets bestämmelser om kontrollerade bolag är att trygga bolagsskattebasen i medlemsstaterna. Genom bestämmelserna strävs det efter att garantera möjligheten att i beskattningen beakta alla i medlemsstaten allmänt skattskyldiga subjekts beskattningsbara inkomster. Syftet är att förebygga arrangemang som syftar till att undvika beskattning av i medlemsstaten skattskyldiga subjekts inkomster. Om det förebyggande syftet uppnås, kan de fall där utländska subjekts inkomster till följd av bestämmelserna beskattas som inhemska subjekts inkomster i praktiken bli få.

Finland har redan nu en gällande lagstiftning om bassamfund som i stor utsträckning motsvarar bestämmelserna i direktivet och vars syfte motsvarar syftet i direktivet. Bestämmelserna i direktivet skiljer sig från de nationella bestämmelserna på detaljnivå och genom att direktivet tillämpas endast på bolagsskattskyldiga, medan de nationella bestämmelserna tillämpas också på fysiska personer.

3.2 Allmänt om alternativen

Direktivet innehåller två alternativa modeller för genomförande av bestämmelserna om kontrollerade bolag. Båda modellerna skiljer sig från den modell som nu gäller i Finland. Modellerna i direktivet bygger ändå på samma utgångspunkter som den nuvarande nationella lagstiftningen. Både i direktivet och i den nationella lagstiftningen ingår elementen bestämmande inflytande i det utländska subjektet, det utländska subjektets låga beskattningsnivå i jämförelse med den skattskyldiges beskattningsnivå och sådana undantag från huvudregeln som grundar sig på karaktären och omfattningen av det utländska subjektets verksamhet. I samband med genomförandet av direktivet behöver den nuvarande nationella lagstiftningens huvudprinciper inte ändras till den del bestämmelserna anses uppfylla minimikraven i direktivet.

Terminologin i direktivet skiljer sig delvis från terminologin i den gällande nationella lagstiftningen. I direktivet används termerna kontrollerat bolag och utländskt subjekt, medan motsvarande termer i den nationella lagstiftningen är bassamfund och utländskt samfund. Terminologin behandlas närmare i avsnitt 3.3.1.

Av direktivet följer att de obligatoriska bestämmelser i direktivet som saknas i Finlands nuvarande bassamfundslagstiftning ska tas in i den nationella lagstiftningen. Dessutom bör element i den nationella lagstiftningen som är lindrigare än de obligatoriska bestämmelserna i direktivet ändras eller slopas.

Direktivets bestämmelser om tillämpningsområdet innehåller utöver de obligatoriska minimibestämmelserna ett antal alternativ som medlemsstaterna kan ta in i sin nationella lagstiftning. Direktivets bestämmelser om beräkning av inkomster från kontrollerade bolag är obligatoriska, med undantag för bestämmelsen om periodisering av det kontrollerade bolagets förlust. Om en medlemsstat tar i bruk de alternativ som direktivet medger, dvs. frivilliga undantag från begränsningarna, kan dessa vara högst så omfattande som direktivet tillåter. Medlemsstaten kan däremot utfärda bestämmelser som är strängare än de i direktivet. I synnerhet när det gäller bassamfundslagstiftningen är det ändå inte i alla situationer eftersträvansvärt med strängare bestämmelser, eftersom man har gått in för att inkludera

RP 218/2018 rd

Europeiska unionens domstols rättspraxis i fråga om kontrollerade bolag i direktivet. Alternativen för genomförande och elementen i den nuvarande nationella lagstiftningen beskrivs i tabell 1 och 2.

RP 218/2018 rd

Tabell 1 och 2. Alternativ för genomförande av bestämmelserna om bassamfund i jämförelse med den nuvarande lagstiftningen

Tabell 1

Tillämpningsvillkor		
Villkorets karaktär i direktivet	Bestämmelse i direktivet	Nuvarande nationell bestämmelse
Obligatorisk minimibestämmelse	Tillämpas på bolagsskattskyldiga	Tillämpas också vid beskattningen av fysiska personer
Obligatorisk minimibestämmelse	Närstående företag har kontroll på över 50 %	Allmänt skattskyldiga har bestämmande inflytande på totalt minst 50 %
Obligatorisk minimibestämmelse	Beskattningsnivå 50 %	Beskattningsnivå 60 %
Obligatorisk minimibestämmelse	Subjektbaserad modell, transaktionsmodell eller modell med konstlade upplägg	Subjektbaserad modell
Obligatorisk minimibestämmelse	Undantag för ekonomisk verksamhet inom EES	Undantag för ekonomisk verksamhet inom EES
Frivillig bestämmelse	Undantag för ekonomisk verksamhet i tredjeländer	Undantag för ekonomisk verksamhet i vissa skatteavtalsstater
Frivillig bestämmelse	Inte kontrollerat bolag, om högst 1/3 är passiva inkomster i transaktionsmodellen	
Frivillig bestämmelse	I transaktionsmodellen är finansiella företag inte kontrollerade bolag, om högst 1/3 av de passiva inkomsterna inflyter från närstående företag	
Frivillig bestämmelse	I modellen med konstlade upplägg inte kontrollerat bolag, om den bokförda vinsten är högst 750 000 € och den passiva inkomsten högst 75 000 € eller den bokförda vinsten är högst 10 % av driftkostnaderna	
		Branschlättnad: hela världen
		Undantag för EU-stater och vissa skatteavtalsstater
		Krav på informationsutbyte: EES-stater och vissa skatteavtalsstater

Tabell 2

Beräkning av bassamfundsinkomst		
Villkorets karaktär i direktivet	Bestämmelse i direktivet	Nuvarande nationell bestämmelse
Obligatorisk minimibestämmelse	Den beskattningsbara bassamfundsinkomsten beräknas enligt skattelagstiftningen i den skattskyldiges hemviststat	Den beskattningsbara bassamfundsinkomsten beräknas enligt den nationella skattelagstiftningen
Frivillig bestämmelse	Förluster periodiseras	Förluster periodiseras på 10 år
Obligatorisk minimibestämmelse	I modellen med konstlade upplägg räknas som inkomster de belopp som är kopplade till betydelsefulla funktioner	
Obligatorisk minimibestämmelse	Den beskattningsbara bassamfundsinkomsten beräknas i förhållande till den skattskyldiges andel i bassamfundet	Den beskattningsbara bassamfundsinkomsten beräknas i förhållande till den skattskyldiges andel i bassamfundet
Obligatorisk minimibestämmelse	Bassamfundsinkomsten beskattas den skatteperiod då bassamfundets skatteår går ut	
Obligatorisk minimibestämmelse	Vid beskattning av vinst som bassamfundet delat ut avdras det belopp som tidigare beskattats	Dividender från bassamfundet är beskattningsbara till den del de överskrider det belopp som tidigare beskattats (gräns på 5 år)
Obligatorisk minimibestämmelse	Vid avyttring av bassamfundet avdras det belopp som tidigare beskattats från inkomsten av avyttringen	
Obligatorisk minimibestämmelse	Den skatt som bassamfundet betalat avräknas	Den skatt som bassamfundet betalat avräknas

3.3 Alternativ för genomförande av de obligatoriska bestämmelserna om tillämpningsområdet

I fråga om bestämmelsernas tillämpningsområde innehåller direktivet obligatoriska bestämmelser om kontroll i ett utländskt subjekt, om det utländska subjektets beskattningsnivå och om modellen för lagstiftningen. Motsvarande bestämmelser ingår redan i den nationella lagstiftningen, och i samband med genomförandet av direktivet erbjuds de spelrum ända till minimibestämmelserna i direktivet. Den nuvarande nationella lagstiftningen motsvarar inte exakt bestämmelserna i direktivet.

3.3.1 Tillämpning av bestämmelserna på olika skattskyldiga och subjekt

Den nuvarande nationella lagstiftningen gäller utländska bassamfund i vilka i Finland allmänt skattskyldiga har bestämmande inflytande, oberoende av om den allmänt skattskyldige är t.ex. en fysisk person eller ett bolag. Direktivet däremot gäller endast bolagsskattskyldiga. Den nuvarande nationella lagstiftningen är till denna del strängare än direktivet, så den kan bevaras. Det är motiverat med strängare bestämmelser också med tanke på tryggheten av skattebasen.

Den nuvarande nationella lagstiftningen gäller ändå bara allmänt skattskyldiga. Enligt direktivet är bestämmelserna om kontrollerade bolag tillämpliga också på i tredjeländer

skattemässigt hemmahörande subjekts fasta driftställen i medlemsstater. Det är motiverat att ändra den nationella lagstiftningen så att den begränsning enligt vilken bestämmelserna tillämpas endast på allmänt skattskyldiga slopas. Bassamfundslagstiftningen kan därefter tillämpas också på fasta driftställen som beskattas i Finland.

När det gäller bassamfundets juridiska form har med stöd av den nuvarande nationella lagstiftningen som bassamfund i tillämpliga delar betraktats utländska samfund som motsvarar de samfund som avses i 3 § i inkomstskattelagen (1535/1992). Som bassamfund har betraktats inte bara subjekt i bolagsform, utan också t.ex. fonder, stiftelser, anstalter, truster och juridiskt separata förmögenhetsmassor. Enligt direktivet kan som kontrollerade bolag betraktas subjekt (entity) och fasta driftställen, och bestämmelsen om jämförelse av beskattningsnivåerna innehåller en hänvisning till bolagsskattskyldighet. Den nuvarande nationella lagstiftningen förutsätter inte att ett bassamfund ska vara samfundsskattskyldig, så den nationella lagstiftningen är inte lindrigare än direktivet i fråga om bassamfundets juridiska form. I den nuvarande nationella lagstiftningen används termen utländskt samfund, även om tillämpningsområdet enligt motiveringen till lagen omfattar också t.ex. mellanting mellan bolag och fonder. Det är motiverat att ersätta termen samfund i den gällande lagen med termen subjekt, så att det av lagen i sig framkommer att det utländska subjektets juridiska form inte är avgörande. Termbytet innebär ingen förändring av lagens tillämpningsområde, utan subjekt avser fortsättningsvis utöver subjekt i bolagsform också andra subjekt som i Finland behandlas som särskilda skattskyldiga. Den föreslagna ordalydelsen i lagen motsvarar därmed ordalydelsen i direktivet och den etablerade terminologin i t.ex. de avtal och direktiv om internationellt informationsutbyte som avses i avsnitt 3.4.1.

Trots att begreppet subjekt används i direktivet kallas bestämmelsen i direktivets artikel 7 för regeln om kontrollerade utländska bolag (controlled foreign company rule), medan de utländska subjekt som bestämmelserna tillämpas på kallas för kontrollerade utländska bolag (controlled foreign company). Termerna är internationellt etablerade termer för bassamfundsbestämmelser och bassamfund. Den nationella lagens rubrik och termen bassamfund kan ändå anses vara så etablerade i den nationella lagstiftningen att det inte är motiverat att ändra dem.

Enligt direktivet betraktas som ett kontrollerat bolag också den skattskyldiges fasta driftställe i utlandet, på motsvarande sätt som ett utländskt subjekt. Enligt skäl 12 till direktivet ska bestämmelsen omfatta fasta driftställen, om deras inkomster inte beskattas eller om inkomsterna är skattebefriade i den skattskyldiges medlemsstat. I skäl 12 konstateras det vidare att bestämmelserna om kontrollerade bolag ska gälla de fasta driftställen som enligt nationella regler nekas skattebefrielse genom att dessa fasta driftställen behandlas som om de vore utländska kontrollerade bolag. Fysiska personer bosatta i Finland och finska subjekt är med stöd av global beskattning skattskyldiga i Finland också i fråga om inkomster från fasta driftställen i utlandet, på samma sätt som när det gäller alla andra inkomster. Därför behöver finska subjekts fasta driftställen i utlandet inte betraktas som bassamfund.

Enligt den gällande nationella lagstiftningen jämföras med ett utländskt bassamfund ett utländskt subjekts fasta driftställe i utlandet som är beläget i en annan stat än det utländska subjektet och vars inkomst inte beskattas i det utländska subjektets hemviststat. Det är till denna del motiverat att bevara de gällande nationella bestämmelserna.

3.3.2. Bestämmande inflytande

Andel i ett utländskt subjekt

De tillämpningsvillkor i direktivet som gäller kontroll och de i den gällande nationella lagstiftningen som gäller bestämmande inflytande motsvarar delvis varandra. Enligt den nationella lagstiftningen grundar sig det bestämmande inflytandet på innehav av det utländska subjektets kapital eller av det röstetal som aktier eller andelar i subjektet medför eller på andelar av avkastningen av subjektets förmögenhet. Bestämmande inflytande på grund av avkastning av förmögenheten har avsett i synnerhet fall där ett utländskt subjekt har grundats i form av en trust eller någon annan motsvarande särskild förmögenhetsmassa, där den formella äganderätten och förmånstagaren kan vara åtskilda på ett sätt som framgår av subjektets stiftelseurkund eller av någon annan motsvarande handling. I direktivet föreskrivs det om andelar av kapital eller rösträtt och av vinster, men där föreskrivs det inte om avkastning av förmögenhet, som i den nationella lagstiftningen. Med beaktande av direktivets minimikaraktär behöver andel av vinster läggas till som grund för bestämmande inflytande i den nationella lagstiftningen. Den nuvarande nationella bestämmelsen är mer omfattande än direktivet, så också avkastning av förmögenhet kan kvarstå som grund för bestämmande inflytande. Det är motiverat att ändra den gällande nationella lagstiftningen också så att den nuvarande termen bestämmanderätt ersätts med den i sammanhanget mer korrekta termen bestämmande inflytande. Termbytet innebär inte att bestämmelserna ändras i sak.

Både i direktivet och i den nationella bassamfundslagen anses bestämmande inflytande föreligga när andelen i det utländska subjektet är hälften; enligt direktivet mer än 50 procent och enligt den nuvarande nationella lagstiftningen minst 50 procent. Om t.ex. aktiebolaget A äger 55 procent i det utländska bolaget B och B äger 100 procent i det utländska bolaget C, står C under bestämmande inflytande av aktiebolaget A både enligt den nuvarande nationella lagstiftningen och enligt direktivet. Liksom konstateras i avsnitt 2.1.1 beaktas i den nuvarande lagstiftningen indirekt utländskt ägande, och det beräknas proportionellt. I sådana fall där den proportionellt beräknade indirekta ägarandelen är mindre än 50 procent anses bestämmande inflytande i nuläget föreligga endast om ägarandelen i kedjans alla skeden är minst 50 procent. I direktivet beräknas kontrollen inte proportionellt, utan utifrån det totala innehavet, varför ägarandelen inte heller förutsätts vara 50 procent i kedjans alla skeden.

Intressegemenskap

Enligt direktivet granskas procentandelen med beaktande inte bara av den skattskyldiges andel i det kontrollerade bolaget, utan också av den andel i bolaget som innehas av ett närstående företag, dvs. av en person i intressegemenskap med den skattskyldige. Villkoret för kontroll uppfylls t.ex. när den skattskyldiges ägarandel är 25 procent och ett närstående företags ägarandel är 30 procent av subjektet. Enligt den nuvarande nationella lagstiftningen beaktas vid bedömningen av bestämmande inflytande också andras innehav än de som är i intressegemenskap med varandra, men det är bara i Finland allmänt skattskyldigas innehav som granskas. Den nuvarande nationella lagstiftningen är strängare än direktivet i och med att granskningen beaktar också andras innehav än de som är i intressegemenskap med varandra. Den nationella lagstiftningen är samtidigt ändå lindrigare än direktivet, eftersom bedömningen av bestämmande inflytande inte beaktar de andelar som utländska personer i intressegemenskap har. På grund av direktivets minimikaraktär ska den nationella lagstiftningen utökas med en bestämmelse om utländska personers andelar. Samtidigt är det nödvändigt att begränsa tillämpningen av bestämmelsen, eftersom bestämmande inflytande inte kan definieras så att innehavet i det utländska subjektet ska vara över 50 procent med beaktande av vilken som helst inhemska eller utländsk persons innehav, bestämmelsen skulle då i praktiken vara tillämplig på alla utländska subjekt. Den nationella lagstiftningen ska därför ändras också så att bestämmande inflytande betraktas utifrån det sammanlagda innehavet hos den skattskyldige och personer som hör till samma intressegemenskap.

Bestämmelsen om bestämmande inflytande i den nuvarande lagstiftningen är kopplad till en begränsning enligt vilken bassamfundsinkomst inte beskattas, om den andel av bassamfundet som delägaren och personer i intressegemenskap med delägaren har är mindre än 25 procent. Genom begränsningen riktas konsekvenserna av bassamfundslagen huvudsakligen mot fall som omfattas av etableringsfriheten samt undviks situationer där t.ex. en skattskyldig som placerat i en internationell placeringsfond blir skyldig att för beskattningen skaffa sådana uppgifter om det utländska subjektet som en småinvestor kanske inte har möjlighet att få. Med stöd av den nuvarande nationella lagstiftningen har som bassamfund kunnat betraktas ett utländskt subjekt i vilket allmänt skattskyldiga som är oberoende av varandra innehar minst 50 procent. För bassamfundets inkomst har det ändå varit möjligt att beskatta endast en delägare som ensam eller tillsammans med personer i intressegemenskap innehar minst 25 procent i bassamfundet. I direktivet ingår kravet på beskattning av kontrollerade bolags inkomst på basis av det sammanlagda innehavet hos närstående företag i bestämmelserna om kontroll. Den gräns som föreskrivs i direktivet är 50 procent och alltså högre än gränsen på 25 procent i den nationella lagstiftningen. Den nuvarande nationella bestämmelsen är i detta avseende strängare än direktivet.

Det naturliga är att i den nationella lagstiftningen fastställa tröskeln för bestämmande inflytande på samma nivå som för beskattningsrätt, som man har gjort i direktivet. Om man inte gjorde det, och lagen föreskrev exempelvis en gräns på 50 procent för bestämmande inflytande och en gräns på 25 procent för beskattningsrätt, skulle bestämmelserna vara motstridiga eftersom båda gränserna ska granskas utifrån ägandet inom samma intressesfär. Gränsen på 25 procent i den gällande lagen har fastställts utifrån att Europeiska unionens domstol i sin rättspraxis har ansett att ett innehav på 25 procent i ett bolag i regel ger en möjlighet att utöva ett tydligt inflytande över bolagets beslut eller en möjlighet att bestämma om bolagets verksamhet. Om den gällande lagens gräns på 25 procent för beskattningsrätt höjdes till 50 procent, skulle det innebära att de nuvarande bestämmelserna lindras. Det har inte framkommit några behov av en sådan lindring.

En kombinerad bestämmelse om bestämmande inflytande och beskattningsrätt motsvarar den nuvarande bestämmelse enligt vilken bassamfundsinkomst beskattas endast om personer i intressegemenskap innehar minst 25 procent av subjektet. Lagstiftningen blir tydligare i och med att samma gräns gäller i fråga om både bestämmande inflytande och beskattningsrätt.

Lagstiftningen blir strängare än nu, om det t.ex. är fråga om ett utländskt subjekt i vilket en allmänt skattskyldig äger 40 procent och de övriga ägarna är begränsat skattskyldiga. Enligt den nuvarande lagen skulle det, i motsats till enligt förslaget, då inte vara fråga om ett bassamfund. De föreslagna bestämmelserna ger samma slutresultat som de nuvarande, om subjektet t.ex. helt ägs av en allmänt skattskyldig och personer som hör till samma intressegemenskap har en andel på sammanlagt minst 25 procent i subjektet. Enligt den nuvarande lagen betraktas som utländskt bassamfund ett subjekt i vilket allmänt skattskyldiga innehar minst 50 procent, men om innehavarna inte är i intressegemenskap med varandra, beskattas bassamfundsinkomsten inte. Bestämmelserna innebär ingen ändring i fråga om detta.

I direktivet kallas personer som är i intressegemenskap med varandra för närstående företag. I definitionen av närstående företag används uttrycken subjekt och fysiska personer. Enligt direktivet betraktas som närstående företag ett subjekt i vilket den skattskyldige direkt eller indirekt har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent eller mer eller har rätt att ta emot 25 procent eller mer av vinsterna i det subjektet. Närstående företag är enligt direktivet också en fysisk person eller ett subjekt som direkt eller indirekt har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent eller mer eller har rätt att ta emot 25 procent eller mer av den skattskyldiges vinster. Om en fysisk person eller ett subjekt direkt eller indirekt har en andel motsvarande 25 procent eller mer i en skattskyldig och ett eller fler

subjekt, ska alla berörda subjekt, inbegripet den skattskyldige, betraktas som närstående företag. I finsk skattelagstiftning finns ingen definition som motsvarar direktivets definition av närstående företag, och en sådan behöver därför fogas till bassamfundslagen. I definitionen av närstående företag i direktivet används termen subjekt, som på grund av direktivets minimikaraktär ska användas också i den nationella lagstiftningen. Samma term används också för att definiera utländska aktörer som hör till bassamfundslagets tillämpningsområde. I definitionen av intressegemenskap omfattar termen många olika aktörer oberoende av deras juridiska form.

Direktivet gäller bara bolagsskattskyldiga, och det innehåller därför inga bestämmelser om fysiska personer som är i intressegemenskap med varandra eller som hör till samma intressesfär. I den nationella lagstiftningen behöver också beaktas närståendekretsar bestående av fysiska personer, eftersom den nationella lagstiftningen ska gälla också utländska subjekt som ägs av fysiska personer. Vid bedömningen av bestämmande inflytande ska då beaktas alla direkta och indirekta innehav i ett utländskt subjekt hos alla fysiska personer i samma närståendekrets. Den nationella lagstiftningen blir till denna del strängare än direktivet.

3.3.3. Beskattningsnivån

Enligt den nuvarande nationella lagstiftningen betraktas ett utländskt subjekt som ett bassamfund, om den verkliga nivån på inkomstbeskattningen för subjektet i dess hemviststat är lägre än $\frac{3}{5}$, dvs. 60 procent, av nivån på samfundsbeskattningen i Finland. Enligt direktivet är den nedre gränsen för beskattningsnivån 50 procent av nivån på bolagsbeskattningen i den aktuella stat som tillämpar bestämmelserna om kontrollerade bolag. Både enligt den nuvarande nationella lagstiftningen och enligt direktivet görs jämförelsen utifrån den effektiva skattenivån, som beskriver den verkliga skattebelastningen. Den nuvarande nationella bestämmelsen om jämförelse av beskattningsnivån är strängare än bestämmelsen i direktivet, och det är möjligt att bibehålla den. Den komplicerade bestämmelsen i direktivet kan åskådliggöras genom följande exempel:

Om den verkliga nivån på bolagsbeskattningen i den stat som tillämpar bestämmelserna om kontrollerade bolag är t.ex. 20 och nivån i det kontrollerade bolagets hemviststat är 9, uppfylls villkoret för tillämpning av direktivet i fråga om beskattningsnivån ($20 - 9 = 11 > 9$). Villkoret uppfylls dock inte, om den skatt som verkligen betalats är 10 eller högre ($20 - 10 = 10$), och det utländska subjektet betraktas då alltså inte som ett kontrollerat bolag.

Enligt den nationella bassamfundslagen beaktas i jämförelsen den verkliga nivån på det utländska subjektets inkomstbeskattning i subjektets hemviststat. I direktivet finns inte motsvarande hänvisning till skattenivån i hemviststaten. I direktivet används i andra sammanhang uttrycken skattemässigt hemmahörande och skatterättslig hemvist, och i ytterligare sammanhang används i bestämmelser om kontrollerade bolag uttrycket det utländska kontrollerade bolagets jurisdiktion. Med anledning av direktivets minimikaraktär är det ändamålsenligt att förenhetliga uttrycken i den nationella lagstiftningen med uttrycken i direktivet, så att uttrycket hemviststat ersätts med uttrycken skatterättslig hemvist och jurisdiktion. Uttrycket hemviststat har i den nuvarande lagstiftningen avsett den stat eller det område med självständig beskattningsrätt där subjektet är registrerat eller har sin ledning eller där det av någon annan motsvarande orsak anses ha sin skatterättsliga hemvist. Termbytet innebär inte att bestämmelserna ändras i sak.

I direktivet ingår ingen bestämmelse motsvarande den nationella bestämmelse som avses i avsnitt 3.3.1 om att betrakta utländska subjekts fasta driftställen i utlandet som kontrollerade bolag. I direktivet föreskrivs det ändå särskilt att det vid fastställande av beskattningsnivån inte ska beaktas ett fast driftställe till ett kontrollerat utländskt bolag som är befriat eller

undantaget från skatt i det utländska kontrollerade bolagets jurisdiktion. Om ett sådant fast driftställe beaktades vid fastställandet av det utländska kontrollerade bolagets beskattningsnivå, skulle det kunna leda till en lägre beskattningsnivå. Den nuvarande nationella lagen innehåller ingen motsvarande bestämmelse i fråga om jämförelse av beskattningsnivån. I enlighet med direktivets minimikaraktär behöver bestämmelsen läggas till i den del av den nationella lagstiftningen som gäller jämförelse av beskattningsnivån. Enligt den nationella lagstiftningen ska det separat för sådana fasta driftställen bedömas om bestämmelserna om bassamfund är tillämpliga, liksom konstateras i avsnitt 3.3.1.

Vid jämförelse av beskattningsnivån beaktas enligt direktivet den bolagsskatt som det utländska subjektet har betalat, medan det som beaktas enligt den nationella lagstiftningen är det utländska subjektets nivå på inkomstbeskattningen. Den gällande nationella bestämmelsen kan anses vara bättre än formuleringen i direktivet, eftersom bestämmelsen beaktar att utländska bassamfund kan vara av olika juridisk form. Den gällande nationella lagstiftningen behöver inte ändras till denna del.

Enligt den nuvarande nationella lagstiftningen beaktas vid jämförelse av beskattningsnivån inte dividend som bassamfundet har erhållit från ett annat bassamfund och som delats ut av vinst som för något av de fem skatteår som omedelbart föregår dividendutdelningen har beaktats i Finland vid bedömningen av nivån på inkomstbeskattningen för det sistnämnda bassamfundet. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att samma inkomster beaktas flera gånger i de olika nivåerna av bassamfundsstrukturen. När ett bassamfund till ett annat bassamfund betalar utdelning av vinst som tidigare har beaktats vid beskattningen i Finland och som fortfarande beaktas vid beräkningen av beloppet av inkomsten för ett bassamfund som fungerar som moderbolag, beaktas samma inkomst två gånger som inkomst på grundval av vilken det fastställs om nivån på subjektets inkomstbeskattning är minst 3/5 av beskattningsnivån i Finland för ett subjekt med hemvist i Finland. Direktivet innehåller ingen motsvarande bestämmelse i fråga om beskattningsnivån för kontrollerade bolag. Enligt direktivet används vid jämförelse av beskattningsnivån reglerna i den skattskyldiges medlemsstat. Den gällande nationella bestämmelsen står inte i strid med direktivets bestämmelser om beräkning av beskattningsnivån, och bestämmelsen behöver inte ändras.

3.3.4. Regleringsmodell

Enligt den nuvarande nationella bassamfundslagstiftningen fastställs den skattskyldiges bassamfundsinkomst enligt bolag eller subjekt, vilket betyder att alla bassamfundets inkomster beskattas som bassamfundsinkomst (så kallad entity-baserad reglering). Enligt direktivet fastställs de skattepliktiga inkomsterna från kontrollerade bolag i första hand utifrån inkomsttyperna, och beskattningsbara inkomster från kontrollerade bolag är då bara vissa särskilt angivna inkomster, huvudsakligen av passiv karaktär. Inkomsterna från kontrollerade bolag kan enligt direktivet alternativt fastställas utifrån ändamålet, vilket avser endast inkomster som influtit av icke-genuina arrangemang och av arrangemang som har genomförts med syftet att uppnå en skattefördel. I skäl 12 till direktivet nämns dessutom att lagstiftningen om kontrollerade bolag, beroende på prioriteringarna i varje stat, kan vara inriktad på hela det lågt beskattade dotterbolaget eller på specifika inkomstkategorier eller begränsas till inkomster som artificiellt har avletts till dotterbolaget.

De båda sätt att fastställa inkomsten från kontrollerade bolag som föreskrivs i direktivet innebär att endast en del av inkomsterna från ett utländskt subjekt som klassificeras som ett kontrollerat bolag räknas som delägarens inkomst vid beskattningen. Den nuvarande nationella lagstiftningen, där bassamfundets alla inkomster räknas som delägarens inkomster, är strängare än bestämmelserna i direktivet. Med stöd av direktivets princip om minsta skydds nivå kan bassamfundsinkomsterna fortsättningsvis fastställas i enlighet med den

nuvarande nationella lagstiftningen. Detta är också ändamålsenligt eftersom det inte har bedömts vara nödvändigt att lindra den nuvarande nationella lagstiftningen.

3.4 Alternativ för genomförande av de frivilliga bestämmelserna om tillämpningsområdet

De frivilliga undantagen i direktivet innebär lindringar i direktivets tillämpningsområde. Undantagen kan nationellt vara motiverade för att bestämmelsen ska fungera och vara ändamålsenlig. De gör det lättare att i enlighet med bestämmelsernas syfte rikta bestämmelserna till fall där inkomster kanaliseras till utländska subjekt i stater med låg skattebörd.

I den nuvarande nationella bassamfundslagstiftningen tillämpas globala undantag på utländska subjekt inom vissa branscher. Dessutom tillämpas särskilda undantag på subjekt i EU-stater och i vissa skatteavtalsstater. Om villkoren för tillämpning av dessa undantag uppfylls, betraktas det utländska subjektet i fråga inte som ett bassamfund.

Med beaktande av bestämmelserna i direktivet kan undantagen i den nuvarande nationella lagstiftningen inte till alla delar bevaras som sådana. Undantagen ska motsvara åtminstone miniminivån enligt direktivet. Undantagen kan också utvidgas eller inskränkas både kvalitativt och kvantitativt.

Det bedöms ovan att den nuvarande bassamfundslagstiftningen huvudsakligen uppnår målen väl och i rätt proportion. Det finns egentligen inget behov av att göra den nuvarande nationella lagstiftningen lindrigare eller strängare, men detta kan ändå ske som en konsekvens av att bestämmelserna ändras för att motsvara direktivet.

3.4.1. Undantag som grundar sig på ekonomisk verksamhet

I den nuvarande nationella bassamfundslagstiftningen föreskrivs det om två olika undantag baserade på ekonomisk verksamhet med stöd av vilka ett utländskt subjekt inte betraktas som ett bassamfund även om de allmänna tillämpningsvillkoren uppfylls. Med stöd av det ensa undantaget, som gäller vissa branscher, betraktas som bassamfund inte ett subjekt vars inkomst huvudsakligen har influtit av industriell produktionsverksamhet, därmed jämförbar annan produktionsverksamhet eller rederiverksamhet som subjektet bedrivit i sin hemviststat eller av sådan försäljnings- eller marknadsföringsverksamhet som bedrivits där och som omedelbart tjänar ett subjekt som bedriver industriell produktionsverksamhet, annan därmed jämförbar produktionsverksamhet eller rederiverksamhet och som huvudsakligen riktar sig till subjektets hemviststats område. Vidare omfattar bassamfundslagets tillämpningsområde inte subjekt vars inkomst huvudsakligen inflyter från betalningar erlagda av ett sådant subjekt, inom en koncern, vilket har hemvist i subjektets hemviststat och där bedriver sådan verksamhet. Denna undantagsbestämmelse kan tillämpas på ett utländskt subjekt i vilken stat som helst.

Den nuvarande nationella lagstiftningens andra undantag som baserar sig på ekonomisk verksamhet gäller utländska subjekt belägna i stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i vissa skatteavtalsstater. Enligt bestämmelsen tillämpas bestämmelserna om bassamfund inte, om subjektet faktiskt har etablerat sig i hemviststaten och de facto bedriver ekonomisk verksamhet där. Detta undantag kan tillämpas, om subjektet i hemviststaten förfogar över sådana lokaler och sådan utrustning som behövs för verksamheten och över en tillräcklig personal som är behörig att självständigt bedriva subjektets affärsverksamhet. Ett ytterligare krav är att personalen självständigt fattar beslut om subjektets dagliga verksamhet.

RP 218/2018 rd

Det undantag i direktivet som grundar sig på ekonomisk verksamhet utgår från den senare definitionen av ekonomisk verksamhet. Direktivet innehåller inte det första undantaget baserat på branscher. Undantaget baserat på ekonomisk verksamhet ska enligt direktivet tillämpas på subjekt inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Bestämmelsen är till denna del en obligatorisk minimibestämmelse. Medlemsstaterna kan dessutom tillämpa undantaget på kontrollerade bolag i andra stater. Undantaget baserat på ekonomisk verksamhet gäller för den så kallade transaktionsbaserade modellen för kontrollerade bolag som det föreskrivs om i direktivet.

Med anledning av minimibestämmelserna i direktivet ska det nuvarande allmänna undantaget för vissa branscher slopas ur den nationella lagstiftningen. Om bestämmelsen bara slopades, skulle lagstiftningen bli avsevärt mycket strängare, eftersom det enda undantag i fråga om ekonomisk verksamhet som då skulle kvarstå gäller subjekt i stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och i vissa skatteavtalsstater. Exempelvis en finsk multinationell koncerns dotterbolag utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet skulle i så fall kunna betraktas som ett bassamfund, även om det bedriver produktionsverksamhet. Det är därför ändamålsenligt att utvidga direktivets undantag som grundar sig på ekonomisk verksamhet till subjekt också i andra stater.

Direktivet tillåter inte att det undantag i fråga om ekonomisk verksamhet som tillämpas på subjekt i stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är strängare än vad som föreskrivs i direktivet. När det handlar om stater utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet är bestämmelsen frivillig, och en strängare nationell lagstiftning är möjlig. Det är med tanke på tryggheten av skattebasen motiverat att som krav för tillämpning av undantaget på subjekt utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet lägga till ett sådant tillämpningskriterium baserat på det utländska subjektets verksamhet som liknar det ovan beskrivna nuvarande branschundantaget. Därigenom kan det garanteras att bassamfundslagstiftningen liksom i nuläget tillämpas t.ex. på skattefria eller väldigt lågt beskattade investeringsbolag. Utan en sådan begränsning och i kombination med den nedan beskrivna lösningen, som gäller slopande av den nuvarande bestämmelsens så kallade grå lista över skatteavtalsstater, skulle tillämpningsområdet för bassamfundslagstiftningen bli onödigt smalt.

Det nuvarande branschundantaget är förenat med ett krav på att det utländska samfundets inkomster huvudsakligen har influtit av viss verksamhet som samfundet bedrivit i sin hemviststat. Enligt lagen ska denna verksamhet vara industriell produktionsverksamhet, därmed jämförbar annan produktionsverksamhet eller rederiverksamhet. Undantaget har dessutom tillämpats på försäljnings- och marknadsföringsverksamhet som omedelbart tjänar ett samfund som bedriver ovannämnd verksamhet och som huvudsakligen riktar sig till samfundets hemviststats område. Undantaget har även tillämpats när ett utländskt samfunds inkomster huvudsakligen har influtit från betalningar erlagda av ett samfund inom samma koncern vilket har hemvist i samma stat och där bedriver ovannämnd verksamhet.

Begreppet industriell produktionsverksamhet, som ingår i branschundantaget, har i rättspraxis fått en vid tolkning, vilket har beaktats också vid ändringar av lagens ordalydelse. Annan produktionsverksamhet jämförbar med industriell produktionsverksamhet avser enligt förarbetena till en ändring av lagen (RP 149/1998 rd) gruvverksamhet, service- och reparationsverksamhet samt byggnadsproduktion och energiproduktion. Undantaget har också utvidgats till att omfatta försäljning och marknadsföring som tjänar dessa typer av verksamhet.

I utlåtandena om utkastet till proposition hade man fäst uppmärksamhet vid att det i propositionen borde behandlas på vilket sätt branschkriteriet som gäller produktionsverksamhet kan tillämpas på verksamhet som grundar sig på tjänster.

RP 218/2018 rd

Tillämpningen av bassamfundslagens branschundantag har behandlats också i HFD:s nyare avgöranden, där det har bedömts om bestämmelsen kan tillämpas på nuvarande koncernstrukturer och tjänstefunktioner.

I HFD:s beslut 2012:114 betraktades ett schweiziskt bolag som ägdes av ett finskt aktiebolag som ett bassamfund, eftersom branschundantaget inte kunde tillämpas. Till det schweiziska bolaget hade centraliserats bl.a. äganderätten till vissa varumärken som koncernen tagit fram, förvaltningen av och äganderätten till immateriell egendom, produktutvecklingen samt ledningen av försäljning och marknadsföring. Bolaget köpte tillverkningstjänster av separata tillverkningsbolag, som tillverkade produkterna på avtalsbasis. Produkterna såldes genom separata försäljningsbolag. I HFD:s årsboksbeslut 2014:198 betraktades ett malaysiskt bolag som ägdes av ett finskt bolag inte som ett bassamfund, eftersom bolagets verksamhet ansågs uppfylla kriterierna för branschundantaget. Till moderbolagets och dess malaysiska dotterbolags verksamhet hörde att globalt tillhandahålla teknisk support inom informationsteknik, tjänster som hänförde sig till uppdatering av databaser för bekämpning av datavirus samt produktutveckling och planering av virusbekämpningsprogramvara. Beslutet grundade sig på en helhetsbedömning som beaktade att dotterbolaget bedrev aktiv verksamhet och att dotterbolaget kunde betraktas som en del av helheten i det finska bolaget.

Det är ändamålsenligt att bevara branschvillkoret i anslutning till undantaget för ekonomisk verksamhet i stort sett i sin nuvarande form. De principer som ligger till grund för branschbestämmelsen är fortfarande giltiga. Bestämmelsen grundar sig på att skattefördelar sällan i första hand motiverar etableringen av verksamhet jämförbar med produktionsverksamhet. Inom många branscher är inkomster från produktionsverksamhet inte heller så att säga mobila inkomster, som lätt kan överföras mellan stater och skiljas åt från t.ex. kostnaderna för generering av inkomsterna. Enligt direktivet mot skatteflykt omfattar bestämmelserna om kontrollerade bolag räntor eller andra inkomster som genereras av finansiella tillgångar, royalty eller andra inkomster som genereras av immateriella rättigheter, utdelningar och inkomster från avyttring av aktier, inkomster från finansiell leasing, inkomster från försäkrings- och bankverksamhet och annan finansiell verksamhet samt inkomster från faktureringsföretag.

Även om branschkriteriet huvudsakligen ska tillämpas i sin nuvarande form som en del av undantaget för ekonomisk verksamhet, är det motiverat att ändra bestämmelsen så att den bättre motsvarar nutida former av affärsverksamhet. Samtidigt ska branschkriteriet fortsättningsvis vara effektivt och utgå från samma principer som tidigare.

Affärsverksamhet kan numera i många fall innebära produktion av olika immateriella tillgångar eller tjänster. Det är begreppsmässigt fråga om något annat än sådan industriell produktionsverksamhet och därmed jämförbar produktionsverksamhet som det i nuläget föreskrivs om i bestämmelsen. Utgångspunkten för sådan affärsverksamhet är ändå densamma som för industriell produktionsverksamhet. Det kan handla om affärsverksamhet t.ex. inom informationsteknik, där det utvecklas och produceras olika digitala lösningar, t.ex. elektroniska nytto- och underhållningstjänster för konsumenter. Vid tillämpningen av branschkriteriet ska också sådan produktions- och tjänsteverksamhet kunna betraktas som jämförbar med industriell produktionsverksamhet, och den ska i fortsättningen kunna behandlas på samma sätt som industriell produktionsverksamhet. Däremot ska t.ex. sådan verksamhet som bedömdes i HFD:s ovannämnda beslut 2012:114 fortsättningsvis inte betraktas som sådan affärsverksamhet. För att bestämmelsen ska vara ändamålsenlig krävs det också att som med industriell produktionsverksamhet jämförbar tjänsteverksamhet inte betraktas centraliserad verksamhet för produktion av koncerninterna tjänster, om det är fråga om äganderätten till immateriell egendom och överlåtelse av därpå baserade rättigheter eller om finansierings- och försäkringsverksamhet. Dessutom kan tjänsteverksamhet för

placeringsverksamhet inte alltid jämföras med industriell produktionsverksamhet. Så är fallet i synnerhet när ett bassamfund används för indirekta placeringar och verksamheten handlar om att förvalta en persons placeringar.

Branschundantaget i den gällande lagen är i fråga om försäljnings- och marknadsföringsverksamhet förenat med ett tilläggs villkor enligt vilket verksamheten ska rikta sig till samfundets hemviststats område. Det är ändamålsenligt att detta tilläggs villkor stryks ur lagen. Försäljnings- och marknadsföringsverksamhet som stöder produktionsverksamheten sker inom koncerner vanligen via regionala bolag och riktas regionalt, eftersom det inte är nödvändigt att bilda ett eget bolag i varje stat.

Europeiska unionens förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner

Europeiska unionens råd satte i maj 2016 som mål att på ett konkret sätt främja beskattningens transparens samt åtgärder för att förhindra skatteundandragande globalt. Syftet var också att skydda medlemsstaternas skattebaser mot global skattekonkurrens. För att nå målet har unionen i samarbete med OECD strävat efter att påverka så att det i skattelagstiftningen inom vissa jurisdiktioner görs ändringar som ökar transparensen i beskattningen och så att möjligheterna till skatteundandragande och de nuvarande luckorna i lagstiftningen avlägsnas inom dessa jurisdiktioner. Arbetet inom unionen har gjorts i uppförandekodgruppen för företagsbeskattning, som verkar under rådet (Code of Conduct Group Business Taxation). Rådet godkände i bilagan till sina slutsatser den 8 november 2016 (14166/16 FISC 187 ECOFIN 1014) projektets tidtabell och kriterierna vid bedömning av skattebestämmelser. Avsikten är att man också i fortsättningen ska följa upp hur aktuella kriterierna är och även beakta den internationella utvecklingen.

Ett resultat av arbetet inom projektet blev förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet (The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes), som rådet antog som bilaga till sina slutsatser den 5 december 2017 (15429/17 FISC 345 ECOFIN 1088). Syftet är att genom förteckningen och genom motåtgärder mot jurisdiktionerna i förteckningen uttrycka ett tydligt strävande efter att uppnå ovannämnda mål och att uppmuntra jurisdiktionerna att genomföra de ändringar som behövs. Rådet har ansett att medlemsstaterna kan rikta motåtgärder mot jurisdiktionerna i förteckningen, både inom beskattning och inom andra områden. Som motåtgärder inom beskattningen har utöver administrativa åtgärder nämnts bl.a. bestämmelser om att utgifter är icke avdragsgilla, lagstiftning om kontrollerade bolag samt källbeskattning.

I förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner finns jurisdiktioner som inte har gjort åtaganden om att göra ändringar för att öka transparensen och avlägsna möjligheterna till skatteundandragande. Enligt rådets slutsatser kan en jurisdiktion avföras från förteckningen, om den senare åtar sig att göra de ändringar som behövs. Jurisdiktioner kan kontinuerligt flera gånger om året strykas ur förteckningen genom beslut av rådet vid ett lämpligt rådsmöte. I januari 2018 ströks åtta, i mars 2018 tre och i maj 2018 två jurisdiktioner ur förteckningen (5086/18 FISC 9 ECOFIN 7, 6777/18 COR 2 FISC 95 ECOFIN 202, 8304/1/18 REV 1 LIMITE FISC 178 ECOFIN 356). Vid beredningen av denna proposition består förteckningen av följande jurisdiktioner: Amerikanska Jungfruöarna, Amerikanska Samoa, Guam, Namibia, Samoa och Trinidad och Tobago. Rådet publicerar uppgifter om jurisdiktionerna i förteckningen på sin webbplats på adressen <http://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

I anslutning till förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner antog rådet den 5 december 2017 dessutom en separat handling där de jurisdiktioner nämns som gjort åtaganden om att genomföra ändringar. För att genomföra ändringar ska dessa jurisdiktioner

vidta åtgärder huvudsakligen före utgången av 2018, men en del har tid till utgången av 2019. Unionen följer upp hur ändringarna genomförs, och under 2019 beslutar rådet om jurisdiktioner ska läggas till i förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Uppföljningen sker i enlighet med de anvisningar som uppförandekodgruppen för företagsbeskattnings har godkänt (6213/18 FISC 67 ECOFIN 118). Handlingen har sedermera kompletterats med jurisdiktioner som gjort åtaganden senare. Vid beredningen av propositionen hade åtaganden gjorts av följande jurisdiktioner: Albanien, Andorra, Anguilla, Antigua och Barbuda, Armenien, Aruba, Bahamas, Bahrain, Belize, Bermuda, Bosnien och Hercegovina, Brittiska Jungfruöarna, Caymanöarna, Cooköarna, Curaçao, Dominica, f.d. jugoslaviska republiken Makedonien, Fiji, Färöarna, Förenade Arabemiraten, Grenada, Grönland, Guernsey, Hongkong SAR, Isle of Man, Jamaica, Jersey, Jordanien, Kap Verde, Labuan, Liechtenstein, Macao SAR, Malaysia, Maldiverna, Marocko, Marshallöarna, Mauritius, Montenegro, Nauru, Niue, Nya Kaledonien, Oman, Palau, Panama, Peru, Qatar, Saint Kitts och Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent och Grenadinerna, San Marino, Schweiz, Serbien, Seychellerna, Swaziland, Taiwan, Thailand, Tunisien, Turkiet, Turks- och Caicosöarna, Uruguay, Vanuatu och Vietnam. Det är möjligt att vissa av de jurisdiktioner som nämns i handlingen senare läggs till i förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner, om åtagandet om att göra ändringar försummas.

I direktivets bestämmelser om kontrollerade bolag har förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner inte kunnat beaktas, eftersom förteckningen antogs först efter direktivet. Med beaktande av målet och syftet med bassamfundsbestämmelserna är det motiverat att i bestämmelserna lägga vikt vid förteckningen över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Bestämmelserna om bassamfund har setts som en motåtgärd som genom skattelagstiftningen kan riktas mot de jurisdiktioner som nämns i förteckningen.

Även om det på ovan beskrivna sätt är motiverat att utvidga tillämpningsområdet för undantaget baserat på ekonomisk verksamhet, är det ändå befogat att begränsa tillämpningsområdet utifrån vissa tredjeländers skattepolitik. Det är motiverat att bassamfundslagstiftningen tillämpas på subjekt med hemvist inom jurisdiktioner som i rådets slutsatser klassificerats som icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Om ett utländskt subjekt är beläget inom en jurisdiktion i denna förteckning, ska bassamfundslagstiftningen tillämpas på subjektet med stöd av de allmänna villkoren i fråga om skattenivå och bestämmande inflytande, och undantagen i bassamfundslagen kan då inte tillämpas. I praktiken innebär detta att undantag baserade på ekonomisk verksamhet inte tillämpas på sådana utländska subjekt.

Tillämpningsvillkoret om informationsutbyte

I den nuvarande nationella lagstiftningen är det undantag för ekonomisk verksamhet som tillämpas på stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och på vissa skatteavtalsstater även förenat med ett tilläggsvillkor som gäller informationsutbyte i skatteärenden. Undantaget kan tillämpas endast om Finland och den stat där det utländska subjektet är beläget har ingått ett avtal om tillräckligt informationsutbyte i skatteärenden. Enligt bestämmelsen anses det vara fråga om tillräckligt informationsutbyte, om handräckningsdirektivet gäller staten i fråga. Kravet på informationsutbyte uppfylls också när det med staten avtalats om ett sådant informationsutbyte i skatteärenden mellan myndigheterna som tillsammans med de avtalsslutande staternas interna lagstiftning möjliggör ett tillräckligt informationsutbyte för tillämpningen av bassamfundslagen. Syftet med bestämmelsen är att skattemyndigheterna i Finland ska ha en verklig möjlighet att få för tillämpningen av bassamfundslagen relevant information av skattemyndigheterna i bassamfundens hemviststater och att kontrollera de uppgifter som de skattskyldiga lämnat.

RP 218/2018 rd

Direktivet kräver inte utbyte av skatteupplysningar för att undantaget i fråga om ekonomisk verksamhet ska gälla. Enligt direktivet ska undantaget för ekonomisk verksamhet vara obligatoriskt i fråga om subjekt i stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

I den nationella lagstiftningen är det motiverat att fortsättningsvis förena undantaget i fråga om ekonomisk verksamhet med kravet på informationsutbyte till den del bestämmelsen tillämpas på stater utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. I fråga om subjekt i stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet behövs inga bestämmelser om krav på informationsutbyte, och på grund av direktivet skulle sådana bestämmelser inte heller vara möjliga. Dessa stater omfattas redan nu av informationsutbytet, antingen med stöd av Europarådets och OECD:s konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden (FördrS 21/1995 och FördrS 40/2011, *konventionen*) eller med stöd av handräckningsdirektivet. Kravet på informationsutbyte ska gälla bara stater utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Ett för tillämpningen av bassamfundslagen tillräckligt informationsutbyte kan ske om Skatteförvaltningen har möjlighet att be om och få specifika upplysningar från det utländska bassamfundets jurisdiktion. Automatiskt utbyte av datamassor är inte informationsutbyte som är tillräckligt för tillämpningen av bassamfundslagen. Tillämpningsvillkoret om informationsutbyte uppfylls bara om det med det utländska bassamfundets jurisdiktion har avtalats åtminstone om sådant informationsutbyte på begäran med stöd av vilket det de facto är möjligt att få upplysningar om ett enskilt fall och om avtalet tillämpas.

Avtal om informationsutbyte på begäran har utöver genom handräckningsdirektivet och konventionen även ingåtts genom avtal för undvikande av dubbelbeskattning och avtal om informationsutbyte i skatteärenden (Tax Information Exchange Agreements, TIEAs). En tillräcklig möjlighet till informationsutbyte förutsätter att något av de ovannämnda avtalen gäller mellan Finland och det utländska bassamfundets jurisdiktion. Att ett avtal gäller garanterar ändå inte att ett för bassamfundslagen tillräckligt informationsutbyte med alla jurisdiktioner de facto äger rum. Exempelvis i äldre skatteavtal som ingåtts före 2005 kan dessutom artikeln om informationsutbyte vara mer begränsad. Vissa stater kan även ha nationell lagstiftning som begränsar informationsutbytet. Därför ska ett ytterligare krav i lagen vara att ett för bassamfundslagstiftningen tillräckligt informationsutbyte är möjligt och att de finska myndigheterna de facto har möjlighet att få de upplysningar de begär från jurisdiktionen. Ingen faktiskt möjlighet att få uppgifter finns, om jurisdiktionen t.ex. inte uppfyller kraven på internationellt informationsutbyte. I praktiken ska den skattskyldige kunna få information om genomförandet av informationsutbytet endast av Skatteförvaltningen. Det är därför ändamålsenligt att Skatteförvaltningen som en del av sina anvisningar om tillämpningen av lagen upprätthåller en förteckning över jurisdiktioner som uppfyller bestämmelsens krav i fråga om informationsutbyte.

Ekonomisk verksamhet

I direktivet fastställs inte vad den ekonomiska verksamheten ska omfatta. Enligt direktivet är det fråga om verklig verksamhet som stöds av personal, utrustning, tillgångar och lokaler. Bestämmelsen har samband med tryggandet av unionens grundläggande friheter, snarast etableringsfriheten, och den strävar efter att beakta riktlinjerna enligt Europeiska unionens domstols domar, i synnerhet mål C-196/04 (Cadbury Schweppes).

I den nuvarande nationella lagstiftningen finns en noggrannare definition av ekonomisk verksamhet än i direktivet. Enligt bestämmelsen krävs ett samband mellan verksamheten och de lokaler och den utrustning och personal som behövs för verksamheten. Dessutom krävs det att personalen självständigt fattar beslut om subjektets dagliga verksamhet. Däremot nämner

den nuvarande nationella lagstiftningen inte uttryckligen tillgångar i anslutning till verksamheten.

Också den nationella bestämmelsen grundar sig på de ovannämnda objektiva kriterier för faktisk verksamhet för vilka Europeiska unionens domstol dragit upp riktlinjer och som kan granskas av utomstående. Det är ändamålsenligt att den nationella bestämmelsen är noggrannare än direktivet, så att tolkningssituationer i praktiska fall kan minskas. Det är möjligt att bevara bestämmelsen i sin nuvarande form så att det till bestämmelsen bara fogas ett omnämnande av tillgångar. På motsvarande sätt som på andra ställen i de föreslagna bestämmelserna är det motiverat att ersätta uttrycket hemviststat med uttrycken skatterättslig hemvist och jurisdiktion.

3.4.2. Undantag för EU-stater och skatteavtalsstater

I den gällande nationella lagstiftningen finns ett sådant särskilt undantag från huvudregeln i bassamfundslagstiftningen som gäller samfund med hemvist i EU-stater. Dessutom föreskrivs det att skatteavtalsstater utanför unionen kan undantas från huvudregeln i bassamfundslagstiftningen på basis av skattenivån. När undantagen tillämpas, betraktas det utländska subjektet i fråga inte som ett bassamfund. För att undantagen ska tillämpas krävs det att subjektet enligt ett skatteavtal anses ha sin hemvist i staten i fråga och att avtalet tillämpas på subjektets inkomst. Dessutom krävs det att det utländska subjektet inte har dragit nytta av ifrågavarande stats lagstiftning om särskilda skattelättnader.

I fråga om skatteavtalsstater utanför EU tillämpas undantaget inte, om bassamfundet är beläget i en stat där subjekten är skyldiga att till staten betala inkomstskatt till ett faktiskt sammanlagt belopp som i genomsnitt är lägre än 3/4 av beloppet på den skatt som subjektet de facto betalar för sin inkomst i Finland. Sådana stater nämns i en förteckning som utfärdas genom förordning av finansministeriet. Är ett utländskt subjekt beläget i en skatteavtalsstat som inte nämns i förteckningen, faller det utanför bassamfundslagets tillämpningsområde, om det inte har dragit nytta av ifrågavarande stats lagstiftning om särskilda skattelättnader. Syftet med förteckningen är att minska den administrativa bördan i anslutning till tillämpningen av lagstiftningen om bassamfund. När det gäller subjekt i EU-stater finns det inget särskilt kriterium i fråga om skattenivån, vilket betyder att beskattningsnivån anses vara tillräcklig. Det har dock även i fråga om bolag i EU-stater krävts att de inte har dragit nytta av särskilda skattelättnader. Syftet med bestämmelsen om särskilda skattelättnader är att trygga tillämpningen av bassamfundslagstiftningen när ett subjekt i en EU-stat eller i en skatteavtalsstat enligt undantaget skulle kunna undgå tillämpningsområdet för bassamfundslagstiftningen, trots att skattenivån på grund av särskilda skattelättnader har blivit lägre än den allmänna skattenivå som undantagsbestämmelserna grundar sig på.

Med särskilda skattelättnader avses i lagen fördelar som inte är tillgängliga för alla företag inom subjektets hemviststat på lika villkor. Det handlar om beskattning som avviker från grund- eller huvudprinciperna i statens allmänna skattesystem. Som särskilda skattelättnader har inte betraktats sådana bestämmelser i statens allmänna skattesystem som gäller alla skattskyldiga, såsom allmänna skattelättnader i fråga om försäljningsvinst. Särskilda skattelättnader avser i allmänhet regionala lättnader som gynnar vissa företag, branschspecifika lättnader eller administrativa förfaranden som grundar sig på prövning. Specialbestämmelser om skattelättnader för finansieringsbolag, samordningscentraler eller motsvarande begränsade företagsgrupper är exempel på sådana särskilda skattelättnader som avses i bestämmelsen.

I direktivet finns inga motsvarande undantag i fråga om EU-stater och skatteavtalsstater. I skäl 12 till direktivet konstateras det ändå att medlemsstaterna för att minska den

administrativa bördan kan använda vita, grå eller svarta listor. De ska vara sammanställda i enlighet med minimibestämmelserna i direktivet, och de kan gälla stater utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

De särskilda undantag i den gällande bassamfundslagstiftningen som gäller subjekt i EU-stater och vissa andra skatteavtalsstater har bidragit till att lätta den administrativa börda som är förknippad med tillämpningen av den komplicerade lagstiftningen. Uppdelningen har ändå gett upphov till icke beskattningsrelaterade negativa åverkningar på relationerna mellan länderna, och det har dessutom visat sig vara mycket tungt att upprätthålla en uppdaterad grå lista. Det är därför motiverat att slopa uppdelningen av stater och jurisdiktioner i lagen och förordningen. Ur lagstiftningen försvinner då också bestämmelsen om särskilda skattelättnader, som är en väsentlig del av undantaget. Slopandet av uppdelningen innebär att lagstiftningen blir strängare, när det på subjekt med hemvist i EU-stater och skatteavtalsstater som inte nämns i den grå listan i fortsättningen tillämpas endast lättnader baserade på ekonomisk verksamhet. I nuläget har den ekonomiska verksamheten ingen betydelse när det gäller utländska subjekt i EU-stater och stater som inte nämns i listan, om de inte har fått särskilda skattelättnader.

3.4.3. De relativa undantag och undantag baserade på belopp i euro som har samband med modellerna i direktivet

Direktivets så kallade transaktionsbaserade modell för kontrollerade bolag är förenad med två frivilliga undantag som grundar sig på de passiva inkomsternas andel av beloppet av det utländska subjektets inkomst. Liksom det ovan beskrivna undantaget för ekonomisk verksamhet strävar även dessa undantag efter att lagstiftningen om kontrollerade bolag i första hand ska riktas till subjekt vars inkomster inte inflyter av aktiv ekonomisk verksamhet. Dessa undantag kan tillämpas i tillägg till undantaget för ekonomisk verksamhet. Om villkoren för undantagen uppfylls, betraktas det utländska subjektet inte som ett kontrollerat bolag, även om de allmänna villkoren uppfylls.

I den så kallade transaktionsmodellen kan ett utländskt subjekt undantas från bestämmelserna om kontrollerade bolag, om högst en tredjedel av dess inkomster är sådana passiva inkomster som räknas upp i direktivet. Dessutom kan ett finansiellt företag undantas från bestämmelserna, om högst en tredjedel av dess i direktivet avsedda passiva inkomster inflyter av transaktioner med den skattskyldige eller med dennes närstående företag.

Direktivets så kallade modell med konstlade upplägg är också förenad med två frivilliga undantag. Dessa undantag grundar sig på volymen av det utländska subjektets verksamhet. Strävan med dessa undantag är att bestämmelserna om kontrollerade bolag ska riktas i första hand mot subjekt där skatteundandragande medför större risker i euro. Om villkoren för undantagen uppfylls, betraktas det utländska subjektet inte som ett kontrollerat bolag, även om de allmänna villkoren uppfylls.

I modellen med konstlade upplägg kan ett utländskt subjekt undantas från bestämmelserna om kontrollerade bolag, om dess bokförda vinst uppgår till högst 750 000 euro och dess passiva inkomst till högst 75 000 euro, eller om dess bokförda vinst uppgår till högst tio procent av dess driftskostnader under beskattningsperioden. Ett villkor för tillämpning av det senare alternativet är att driftskostnaderna inte omfattar kostnaderna för varor som säljs utanför det land där subjektet är skattemässigt hemmahörande eller där det fasta driftstället är beläget eller betalningar till närstående företag.

Valet av modell för bassamfundsregleringen behandlas ovan. Den nuvarande nationella lagstiftningens subjektbaserade modell har ansetts vara ändamålsenlig, liksom det också har

ansetts vara ändamålsenligt att fortsättningsvis delvis bevara den nuvarande nationella lagstiftningens undantag för ekonomisk verksamhet. Denna modell skulle dessutom kunna kombineras med de ovan beskrivna relativa undantag i anslutning till transaktionsmodellen som direktivet möjliggör. Detta skulle medföra att det administrativa arbetet i anslutning till bassamfundslagstiftningen ökar. Denna typ av de minimis-lättnader behöver också förenas med särskilda bestämmelser om förhindrande av missbruk av lättnaderna, vilket ytterligare skulle öka den administrativa bördan. Det anses inte att det finns ett behov av att föreskriva om dessa undantag utöver det omfattande undantaget för ekonomisk verksamhet. De frivilliga undantagen i den modell som grundar sig på konstlade upplägg har samband med genomförandet av den modellen, och det anses därför inte befogat att ta in dessa undantag i lagstiftningen i Finland.

3.5 Alternativ i fråga om beskattningen av bassamfundsinkomst

Direktivets bestämmelser om beskattning av kontrollerade bolags inkomst är, med ett undantag, obligatoriska minimibestämmelser. Det frivilliga alternativet gäller beaktandet av kontrollerade bolags förluster. Finlands nuvarande bestämmelser om beskattning av bassamfundsinkomst motsvarar huvudsakligen bestämmelserna i direktivet. I de nuvarande bestämmelserna saknas ett antal detaljer, som på grund av direktivets minimikaraktär behöver fogas till bestämmelserna.

3.5.1. Fastställande av beskattningsbar bassamfundsinkomst

Både enligt den nationella lagstiftningen och enligt direktivet beräknas beloppet av den beskattningsbara bassamfundsinkomsten i enlighet med skattelagarna i den stat där delägaren skatterättsligt är belägen. I Finland följs vid beskattningen av bassamfundsinkomst i tillämpliga delar bestämmelserna i näringskattelagen, inkomstskattelagen eller inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967). Vilken skattelag som väljs bestäms utifrån till vilken förvärvskälla bassamfundsinkomsten hör vid beskattningen av den skattskyldige. Den beskattningsbara bassamfundsinkomsten räknas som inkomst från den förvärvskälla till vilken andelen i bassamfundet hör vid beskattningen av delägaren. Bassamfundsinkomsten bibehåller sitt ursprungliga inkomstslag vid beskattningen av delägaren.

Direktivet gäller i sin helhet endast bolagsskattskyldiga, och därför beräknas också den beskattningsbara inkomsten från kontrollerade bolag enligt direktivet i enlighet med bolagsskattelagstiftningen i den stat där delägaren är belägen. Liksom beskrivs ovan är tillämpningsområdet för bassamfundslagstiftningen i Finland mer omfattande och gäller också andra än samfundsskattskyldiga. Den beskattningsbara bassamfundsinkomsten beräknas därför i enlighet med den tillämpliga skattelagen. Eftersom den nuvarande nationella lagstiftningen är strängare än direktivet, behöver den inte ändras. I den nationella lagstiftningen behöver det dock nämnas att bassamfundsinkomsten beskattas som delägarens inkomst det skatteår då bassamfundets skatteår går ut. Detta motsvarar det förfarande som redan nu tillämpas vid beskattningen.

Både enligt den nuvarande nationella lagstiftningen och enligt direktivet fastställs delägarens andel av bassamfundsinkomsten utifrån delägarens andel i bassamfundet. I den nuvarande nationella lagstiftningen begränsas dessutom beskattningen av bassamfundsinkomsten i beskattningen av delägaren så att delägaren beskattas för bassamfundsinkomsten bara om den skattskyldige ensam eller tillsammans med andra inom samma intressesfär äger minst 25 procent av subjektets kapital eller i egenskap av förmånstagare är berättigad till en andel på minst 25 procent av avkastningen av subjektets kapital. Direktivet innehåller ingen bestämmelse som på motsvarande sätt skulle begränsa beskattningen av kontrollerade bolags inkomst separat utifrån en minimiandel, och därför behöver denna begränsning i den

nationella lagstiftningen för tydlighetens skull slopas. Saken behandlas närmare i avsnitt 3.3.2 i samband med bestämmelsen om bestämmande inflytande.

I den nuvarande nationella lagstiftningen nämns uttryckligen att också den andel som svarar mot indirekt utländskt ägande beskattas som delägarens andel av bassamfundsinkomsten. Bestämmelsen gäller situationer där den skattskyldige genom ett annat utländskt subjekt har en indirekt ställning som ägare i ett utländskt bassamfund. Storleken på den beskattningsbara andelen beräknas då som en proportionell andel. Om t.ex. aktiebolaget A äger 50 procent i det utländska bolaget B och B äger 50 procent i det utländska bassamfundet C, beskattas aktiebolaget A för 25 procent av C:s inkomst ($50 \% \times 50 \% = 25 \%$). Bestämmelsen gäller i nuläget inte t.ex. en situation där en i Finland skattskyldig person är delägare i ett finskt aktiebolag Y som i sin tur är delägare i ett utländskt bassamfund Z. I det fallet beskattas bassamfundet Z:s inkomst i nuläget som aktiebolaget Y:s inkomst, eftersom Y är den primära delägare i Z som är allmänt skattskyldig här.

I direktivet ingår kravet på beskattning av kontrollerade bolags inkomst i praktiken i bestämmelsen om kontroll, som behandlas ovan. Kontroll definieras i direktivet utifrån det sammanlagda innehavet hos närstående företag, och kontroll och skattepliktig inkomst från kontrollerade bolag kan då föreligga på grundval av indirekta innehav. I direktivet delas indirekta innehav inte uttryckligen upp i utländska och inhemska andelar. Liksom konstateras ovan beaktas i den nuvarande nationella lagstiftningen inte inhemska indirekta ägarandelar vid fastställandet av beskattningsbar bassamfundsinkomst. Om indirekta inhemska innehav beaktades, skulle det innebära att flera inhemska subjekt i samma ägarstruktur beskattas för inkomsten av ett och samma bassamfund på grund av sina indirekta andelar. Detta skulle innebära att samma bassamfundsinkomst beskattas flera gånger i Finland. Sådana situationer kan inte anses överensstämma med direktivets syfte. Den nationella bestämmelsen ska med beaktande av detta bibehållas i sin nuvarande form.

Enligt den nuvarande nationella lagstiftningen beaktas bassamfundets förlust vid beskattningen av bassamfundsinkomsten. Enligt bestämmelsen dras en delägares andel av ett utländskt subjekts förlust av från delägarens andel av inkomsten för samma subjekt under de tio skatteår som följer efter förluståret allteftersom inkomst uppkommer. Enligt direktivet kan det kontrollerade bolagets förluster beaktas vid beskattningen av delägaren under kommande skatteår i enlighet med nationell lagstiftning. Den nuvarande nationella bestämmelsen är inte lindrigare än direktivet.

3.5.2. Undvikande av dubbelbeskattning

Enligt den nuvarande nationella lagstiftningen avräknas från den skatt på bassamfundsinkomst som betalas i Finland beloppet av de inkomstskatter som det utländska bassamfundet har betalt på samma inkomst till en främmande stat. Direktivet innehåller motsvarande bestämmelser om undanröjande av dubbelbeskattning och dessutom en bestämmelse enligt vilken avdraget ska beräknas i enlighet med den nationella lagstiftningen.

I den nationella lagstiftningen föreskrivs det om oanvänd avräkning, om avräkning av skatter som bassamfund med hemvist i skatteavtalsstater betalat och om avräkningens maximibelopp. Den nationella lagstiftningen om avräkning av skatter som bassamfund betalat är inte lindrigare än bestämmelserna i direktivet och behöver därmed inte ändras på grund av direktivet.

Utöver bestämmelser om egentlig avräkning av skatt innehåller både den nationella lagstiftningen och direktivet separata bestämmelser om fall där delägaren utan specialbestämmelser skulle kunna beskattas två gånger för bassamfundsinkomsten. Enligt den

nationella lagstiftningen utgör dividend eller annan vinstutdelning från ett utländskt bassamfund skattepliktig inkomst endast till den del den överstiger det belopp som under samma skatteår eller de fem föregående skatteåren enligt bassamfundslagen har räknats som skattepliktig inkomst för delägaren. Direktivet innehåller motsvarande bestämmelse om beskattning av delägaren för vinstutdelning från det kontrollerade bolaget. Den nuvarande nationella bestämmelsen begränsas till bassamfundsinkomst som beaktats under de fem föregående åren och är därmed strängare än direktivet. Den nuvarande bestämmelsen är ur administrativ synvinkel motiverad.

Direktivet innehåller vidare en bestämmelse om undvikande av dubbelbeskattning i situationer där den skattskyldige avyttrar sin andel i det kontrollerade bolaget eller i det fasta driftstället. Den del som tidigare har inbegripits i skattebasen i form av det kontrollerade bolagets inkomst dras enligt bestämmelsen av från inkomsterna från avyttringen. Motsvarande bestämmelse finns inte i den nationella lagstiftningen, och bestämmelsen ska med anledning av direktivets minimikaraktär fogas till de nationella bassamfundsbestämmelserna till den del det är fråga om utländska subjekt. Bestämmelsen har betydelse främst i situationer på vilka inte tillämpas den bestämmelse i näringskattelagens 6 b § som gäller skattefria överlåtelsevinster av aktier i anläggningstillgångar.

Direktivet innehåller bestämmelser om avräkning av skatter som ett utländskt subjekt eller ett fast driftställe betalat. I avsnitt 3.3.1 anses det att utländska fasta driftställen inte behöver behandlas som bassamfund, och därför behöver det heller inte föreskrivas om fasta driftställen i ovannämnda bestämmelser.

Varken i direktivet eller i den nationella lagstiftningen finns bestämmelser om att källskatt på dividend som delats ut av bassamfundet kan avräknas vid beskattningen av delägarers bassamfundsinkomst. Enligt HFD:s avgörande 2010:7 kan källskatt inte utan bestämmelser i lag avräknas från den skatt som ska betalas på bassamfundsinkomst. Källskatten kan då inte alls avräknas, om dividenden har varit helt eller partiellt skattefri på basis av att minst beloppet av dividenden har räknats som skattepliktig bassamfundsinkomst under samma skatteår eller de fem föregående skatteåren. Det är ändamålsenligt att till bassamfundslagen foga en sådan bestämmelse som förebygger dubbelbeskattning av bassamfundsinkomst, eftersom den källskatt som tas ut på dividend som delas ut av bassamfund riktas mot samma inkomst som redan har beskattats som delägarers bassamfundsinkomst. Om dividenden har varit skattepliktig inkomst i beskattningen av delägaren, har källskatten också i nuläget kunnat avräknas med stöd av förfarandelagen och skatteavtal för undanröjande av internationell dubbelbeskattning.

3.6 De viktigaste förslagen

I denna proposition föreslås det dels att innehållet i den nationella bassamfundslagen ändras, dels att den gällande lagstiftningen bevaras. Ändringarna bygger på motiveringarna i avsnitten om genomförandalternativ ovan.

I propositionen föreslås det att termen utländskt subjekt ersätter termen utländskt samfund i lagen. Vidare föreslås det att bestämmelserna om bassamfundslagens tillämpningsområde ändras till den del de gäller skattskyldigas bestämmande inflytande i utländska subjekt och tillämpningen av lagen på skattskyldiga som beskattas i Finland. Ur bassamfundslagen stryks enligt förslaget det allmänna undantaget för vissa branscher och de undantag som tillämpas på utländska subjekt med hemvist i EU-stater och skatteavtalsstater. Det föreslås att det undantag som baseras på ekonomisk verksamhet ändras så att det under vissa förutsättningar gäller också utländska subjekt med hemvist i andra stater än de inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och vissa skatteavtalsstater. Det föreslås att bestämmelsen om en

minimiägarandel i samband med beskattning av bassamfundsinkomst stryks ur lagen. Dessutom föreslås ett flertal tekniska ändringar för att de nationella bestämmelserna ska motsvara minimibestämmelserna i direktivet. En sammanställning över de föreslagna ändringarna presenteras nedan i tabell 3 och 4.

3.6.1. Tillämpningsområde

I propositionen föreslås det att bestämmelserna om bassamfund liksom i nuläget ska tillämpas såväl vid beskattningen av fysiska personer som vid beskattningen av näringsammanslutningar och samfund. Till denna del föreslås inga ändringar i tillämpningsområdet för den nationella lagstiftningen. Det föreslås dock att den begräsning slopas enligt vilken lagstiftningen gäller allmänt skattskyldiga. I och med denna ändring kan bestämmelserna om bassamfund tillämpas också vid beskattningen av begränsat skattskyldiga subjekts fasta driftställen i Finland, om andelen i det utländska bassamfundet allokeras till det fasta driftstället vid beskattningen.

Enligt den nuvarande nationella lagstiftningen betraktas en mängd olika typer av utländska subjekt som bassamfund, oberoende av t.ex. om de är samfundsskattskyldiga i den stat där de är belägna eller inte. I den nationella lagstiftningen föreslås till denna del inga ändringar.

En förutsättning för att bassamfundslagen ska tillämpas är i nuläget att det utländska subjektet står under bestämmande inflytande av sådana som är skattskyldiga i Finland. Bestämmande inflytande föreligger vid en andel på minst 50 procent av andelarna eller rösträtten i det utländska subjektet eller av avkastningen på subjektets tillgångar. Denna procentandel ska enligt förslaget sänkas till 25 procent. Dessutom föreslås det att bestämmande inflytande ska kunna föreligga också vid rätt till minst 25 procent av det utländska subjektets vinst.

Enligt den nuvarande nationella lagstiftningen beaktas i Finland allmänt skattskyldigas andelar i det utländska subjektet vid bedömningen av om tillämpningsvillkoret för bestämmande inflytande uppfylls. Det spelar ingen roll om de berörda skattskyldiga är oberoende av varandra eller i intressegemenskap med varandra. Det föreslås en ändring som leder till att bedömningen av om kravet för bestämmande inflytande uppfylls görs på basis av de sammanlagda andelar som innehas av personer som är i intressegemenskap med varandra. Andelar som innehas av personer som är oberoende av varandra ska inte längre beaktas. Det föreslås också att det krav i den nationella lagstiftningen slopas enligt vilket endast allmänt skattskyldigas andelar beaktas vid beräkningen av bestämmande inflytande. I och med de ovannämnda ändringarna ska det vid beräkningen av bestämmande inflytande beaktas de andelar som innehas av personer i intressegemenskap, oberoende av om personerna är utländska eller inhemska.

I propositionen föreslås det att det till bassamfundslagen fogas en definition av intressegemenskap som grundar sig på direktivet. Vidare föreslås det att det i lagen ska föreskrivas om närståendekretsar bestående av fysiska personer, så att dessa personer jämföras med de parter i intressegemenskap som avses i lagen.

Enligt den nationella bestämmelsen om beskattningsnivån för utländska subjekt betraktas ett utländskt subjekt som ett bassamfund, om den verkliga nivån på inkomstbeskattningen för subjektet i dess hemviststat är lägre än 3/5 av nivån på beskattningen i Finland av subjekt med hemvist här. Det föreslås att uttrycket hemviststat ersätts med uttrycken skatterättslig hemvist och jurisdiktion. Dessutom föreslås det att det till den nationella lagstiftningen fogas en bestämmelse enligt vilken det vid fastställande av beskattningsnivån inte ska beaktas ett fast driftställe till ett bassamfund som är befriat eller undantaget från skatt i det utländska bassamfundets jurisdiktion. Till övriga delar föreslås inga ändringar i de nationella

RP 218/2018 rd

bestämmelserna om beskattningsnivån. Den beskattningsnivå som krävs föreslås fortsättningsvis vara 3/5. Jämförelsen gäller den verkliga nivån på det utländska subjektets inkomstbeskattning, och de dividender som det utländska subjektet delar ut beaktas inte i bedömningen av beskattningsnivån.

Den nuvarande nationella bassamfundslagstiftningen grundar sig på att bassamfundets avkastning som helhet behandlas som bassamfundsinkomst utan att delas upp i passiva och aktiva inkomster. Till denna del föreslås inga ändringar i den nationella lagstiftningen.

I bassamfundslagen ingår i nuläget undantag från huvudregeln för lagens tillämpningsområde. Enligt bassamfundslagen omfattar lagens tillämpningsområde inte utländska subjekt inom de branscher som det föreskrivs om i lagen. Bassamfundslagens tillämpningsområde omfattar under vissa förutsättningar inte heller subjekt i EU-stater och skatteavtalsstater utanför unionen som inte nämns i finansministeriets förordning. Enligt förslaget stryks dessa undantag ur bassamfundslagen.

I bassamfundslagen finns dessutom ett undantag enligt vilket lagen inte tillämpas på subjekt med hemvist i stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i ovan avsedda skatteavtalsstater, om subjekten i fråga bedriver ekonomisk verksamhet i sin hemviststat. För att undantaget ska tillämpas krävs det dessutom tillräckligt informationsutbyte i skatteärenden mellan Finland och det utländska subjektets hemviststat. Det föreslås att undantaget ändras så att det i regel är tillämpligt oberoende av i vilken stat eller inom vilken jurisdiktion det utländska subjektet är beläget. Undantaget ska ändå inte tillämpas på utländska subjekt belägna inom någon av de jurisdiktioner som nämns i rådets förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet. Enligt förslaget ska en förutsättning för tillämpning av undantaget vara att det utländska subjektet är beläget inom den jurisdiktion där det har sin skatterättsliga hemvist och att det där bedriver ekonomisk verksamhet som stöds av personal, utrustning, tillgångar och lokaler. I fråga om subjekt belägna inom en jurisdiktion utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska det liksom i nuläget dessutom krävas att Finland och den stat där det utländska subjektet är beläget har ingått ett avtal om informationsutbyte som är tillräckligt för tillämpningen av bassamfundslagen. När det gäller subjekt med hemvist i dessa stater ska det dessutom krävas att de bedriver sådan produktionsverksamhet som nämns i lagen. Enligt förslaget ersätts uttrycket hemviststat, som används i den nuvarande lagstiftningen, med uttrycken skatterättslig hemvist och jurisdiktion.

Tabell 3. Förslag som gäller bestämmelsernas tillämpningsvillkor

Tillämpningsvillkor	
Nuvarande nationell bestämmelse	Förslag
Bassamfund, om allmänt skattskyldiga sammanlagt har minst 50 % av bestämmande inflytandet; kan beskattas endast om personer i intressegemenskap har en andel på minst 25 %	Bassamfund (och kan beskattas), om personer i intressegemenskap har minst 25 % av bestämmande inflytandet, oberoende av om de är allmänt eller begränsat skattskyldiga
Beskattningsnivå 3/5	Beskattningsnivå 3/5
Subjektbaserad modell	Subjektbaserad modell
Utländskt samfunds fasta driftställe som bassamfund	Utländskt samfunds fasta driftställe som bassamfund
Undantag för ekonomisk verksamhet inom EES, inklusive krav på informationsutbyte	Undantag för ekonomisk verksamhet inom EES (enligt direktivet)
Undantag för ekonomisk verksamhet i skatteavtalsstater	Undantag för ekonomisk verksamhet i alla tredjeländer som inte nämns i EU-förteckningen, dessutom villkor som gäller bransch och informationsutbyte
Allmän branschlätnad	Upphävs

3.6.2. Beskattning av bassamfundsinkomst

Som den skattskyldiges bassamfundsinkomst beskattas enligt den nuvarande nationella lagstiftningen den andel av bassamfundets inkomst som motsvarar den skattskyldiges andel eller ställning som förmånstagare i bassamfundet. Vid beskattningen har ändå en begränsning tillämpats enligt vilken bassamfundsinkomst beskattas endast om den skattskyldige ensam eller tillsammans med andra inom samma intressesfär har en andel på minst 25 procent i bassamfundet. I propositionen föreslås det att bestämmelsen bevaras i sin nuvarande form, med undantag för gränsen för minimiandelen, som stryks ur bestämmelsen.

Det föreslås att bassamfundslagen ska tillämpas också på begränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga ska kunna beskattas för bassamfundsinkomst i Finland, om andelen i ett utländskt bassamfund vid beskattningen hör till den begränsat skattskyldiges fasta driftställe i Finland. Om en allmänt skattskyldig i ett sådant fall innehar en andel i den begränsat skattskyldige, räknas andelen av bassamfundsinkomsten också som den allmänt skattskyldiges skattepliktiga inkomst med stöd av det indirekta innehavet. Samma andel av bassamfundsinkomsten skulle då beskattas två gånger i Finland, både som det fasta driftställets inkomst och som den allmänt skattskyldiges inkomst. För att förhindra detta föreslås det att det till lagen fogas en bestämmelse enligt vilken bassamfundsinkomst inte räknas som skattepliktig inkomst för den allmänt skattskyldige till den del inkomsten räknas som den begränsat skattskyldiges inkomst.

Beloppet av den beskattningsbara bassamfundsinkomsten beräknas i nuläget i enlighet med skattelagarna i Finland. Vilken skattelag som tillämpas beror på till vilken förvärvskälla andelen i bassamfundet hör vid beskattningen av delägaren. Bassamfundsinkomsten bibehåller sitt inkomstslag vid beskattningen av delägaren. Dividend som bassamfundet delat ut betraktas inte som skattepliktig inkomst, om den delats ut av vinst som har beaktats i Finland för något av de fem skatteår som omedelbart föregår dividendutdelningen. I propositionen föreslås till denna del inga ändringar i den nuvarande bestämmelsen.

Det föreslås med utgångspunkt i direktivet att det till bassamfundslagen fogas en uttrycklig bestämmelse om att bassamfundsinkomst beskattas som delägarens inkomst det skatteår då bassamfundets skatteår går ut. Dessutom föreslås det att det till den nationella lagstiftningen fogas en bestämmelse som grundar sig på direktivet enligt vilken den del som tidigare har inbegripits i skattebasen i form av bassamfundsinkomst ska dras av från inkomsterna av överlåtelsen, om den skattskyldige överlåter sin andel i bassamfundet. För tydlighetens skull konstateras det i bestämmelsen dessutom att bassamfundets vinstutdelning som med stöd av bestämmelsen inte har beskattats inte ska beaktas vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten av överlåtelsen.

Bassamfundets förlust beaktas enligt den nuvarande nationella lagstiftningen så att delägarens andel av förlusten dras av från delägarens andel av samma subjekts inkomst under de tio skatteår som följer efter förluståret allteftersom inkomst uppkommer. Det föreslås inga ändringar i den nuvarande bestämmelsen.

Enligt den nuvarande bassamfundslagen avräknas från den skatt på bassamfundsinkomst som betalas i Finland beloppet av de inkomstskatter som det utländska bassamfundet har betalat på samma inkomst till en främmande stat. I den nationella lagstiftningen finns det dessutom bestämmelser om oanvänd avräkning, om avräkning av skatter som bassamfund med hemvist i skatteavtalsstater betalat och om avräkningens maximibelopp. Till bestämmelsen fogas enligt

RP 218/2018 rd

förslaget att det från bassamfundets delägars bassamfundsinkomst som beskattas i Finland kan under vissa villkor avräknas den källskatt som inom bassamfundets jurisdiktion har betalats på dividend som bassamfundet delat ut till delägaren. I de nuvarande bestämmelserna om undanröjande av dubbelbeskattning av bassamfundsinkomst föreslås i övrigt inga ändringar.

I den nationella bestämmelsen om deklarationsskyldighet i fråga om uppgifter om bassamfund föreslås inga ändringar.

Tabell 4. Förslag som gäller beräkning av beskattningsbar bassamfundsinkomst

Beräkning av bassamfundsinkomst	
Nuvarande nationell bestämmelse	Förslag
Den beskattningsbara bassamfundsinkomsten beräknas enligt den nationella skattelagstiftningen	Den beskattningsbara bassamfundsinkomsten beräknas enligt den nationella skattelagstiftningen
Förluster periodiseras på 10 år	Förluster periodiseras på 10 år
Den beskattningsbara bassamfundsinkomsten beräknas i förhållande till den skattskyldiges andel i bassamfundet	Den beskattningsbara bassamfundsinkomsten beräknas i förhållande till den skattskyldiges andel i bassamfundet
Bassamfundsinkomsten beskattas den skatteperiod då bassamfundets skatteår går ut	Bassamfundsinkomsten beskattas den skatteperiod då bassamfundets skatteår går ut
Dividender från bassamfundet är beskattningsbara till den del de överskrider det belopp som tidigare beskattats (gräns på 5 år)	Dividender från bassamfundet är beskattningsbara till den del de överskrider det belopp som tidigare beskattats (gräns på 5 år)
-	Vid överlåtelse av bassamfundet avdras det belopp som tidigare beskattats från inkomsten av överlåtelsen
Den skatt som bassamfundet betalat avräknas	Den skatt som betalats i bassamfundets stat avräknas

4 Propositionens konsekvenser

4.1 Ekonomiska konsekvenser

Bestämmelserna om bassamfund handlar om att upphäva skattefördelar som grundar sig på kringgående av skatt. Det främsta syftet med bestämmelserna är att förebygga att inkomster kanaliseras till subjekt i stater med låg beskattning. Att öka skatteinkomsterna är inte ett egentligt syfte med bestämmelserna. De inkomster som beskattas som bassamfundsinkomster ger inte heller i nuläget skattetagarna några betydande skatteintäkter.

Vid beredningen av propositionen har det av ovannämnda orsaker inte varit möjligt att närmare bedöma ändringarnas ekonomiska konsekvenser. De praktiska konsekvenserna av de föreslagna ändringarna beskrivs nedan i avsnitt 4.3.

4.2 Konsekvenser för myndigheterna

De ändringarna som föreslås i propositionen bedöms vid Skatteförvaltningen påverka bl.a. beskattningsprocesser, informationssystem, informationsflöden, blanketter och anvisningar.

Skatteförvaltningen har påpekat att tidtabellen för genomförandet av ändringarna är mycket snäv med beaktande av ändringarnas konsekvenser vid Skatteförvaltningen. Tidtabellen medför svårigheter i synnerhet med tanke på deklARATIONERNA. Det är möjligt att den information som samlas in i skattedeclarationerna är bristfällig, vilket gör att beskattningen inte kan genomföras korrekt. Ofullständiga deklARATIONER gör att Skatteförvaltningens arbete

med skattekontrollen ökar, bl.a. på grund av den begäran om utredning som skickas till kunderna.

4.3 Konsekvenser för de skattskyldiga

De största ändringar som föreslås i propositionen gäller bassamfundslagens bestämmelser om bestämmande inflytande och subjekt i skatteavtalsstater samt slopandet av lättnader för vissa branscher. I utlåtandena om propositionen har det förts fram att de föreslagna ändringarna innebär att den administrativa bördan ökar för de skattskyldiga.

I propositionen föreslås det att bestämmelsernas tillämpningsområde ändras så att det vid bedömningen av om det tillämpningsvillkor som gäller bestämmande inflytande uppfylls ska beaktas inte bara inhemska utan också utländska personers andelar i bassamfundet. Det bedöms att detta i någon mån ökar de skattskyldigas administrativa börda i situationer där det kan vara svårt att utreda de utländska personernas andelar. Exempelvis i fråga om fondplaceringar är det inte alltid möjligt att kontrollera de andra placerarnas antal och andelar. Enligt den föreslagna ändringen ska ändå ett ytterligare tillämpningsvillkor vara att delägarna i bassamfundet är i intressegemenskap med varandra, vilket bedöms begränsa den administrativa bördan i anslutning till utredandet av andelarna. Bassamfundslagstiftningen handlar om förebyggande av skatteundandragande, och den skattskyldige har accentuerad omsorgsplikt.

I propositionen föreslås det också en ändring enligt vilken det vid bedömning av om det tillämpningsvillkor som gäller bestämmande inflytande uppfylls inte längre ska beaktas andelar i det utländska subjektet som innehas av personer som är oberoende av varandra, utan det bestämmande inflytandet ska granskas endast utifrån innehaven inom intressegemenskaper. Samtidigt sänks gränsen för bestämmande inflytande från 50 procent till 25 procent. Gränsen motsvarar den nuvarande lagens minimigräns för beskattning av bassamfundsinkomst, i fråga om vilken det redan nu granskas bara de andelar som innehas av personer i intressegemenskap. Den föreslagna ändringen som helhet gör inte den nuvarande lagstiftningen lindrigare, utan utvidgar tillämpningsområdet i och med att procentgränsen sjunker, i synnerhet när intressegemenskap föreligger.

Det föreslås att de undantag för EU-stater och andra skatteavtalsstater som ingår i den nuvarande lagen stryks. Ändringen påverkar subjekt som är belägna i EU-stater eller andra skatteavtalsstater som inte i nuläget nämns i den grå listan. Det handlar om stater där beskattningsnivån nu har bedömts vara tillräcklig för bassamfundslagstiftningen, och subjekt i dessa stater omfattas därför inte av bassamfundslagets tillämpningsområde, om de inte har åtnjutit särskilda skattelättnader. Subjekt i skatteavtalsstater som inte nämns i listan är då alltid befriade från bassamfundslagets tillämpningsområde. Med anledning av de föreslagna ändringarna ska subjekt i dessa stater inte längre falla utanför bassamfundslagets tillämpningsområde med stöd av en förteckning som grundar sig på beskattningsnivån. Subjekt i dessa stater ska vara i samma ställning som subjekt i skatteavtalsstaterna i förteckningen och subjekt i stater utan skatteavtal. För att bassamfundslagen inte ska tillämpas på subjekten krävs det enligt förslaget i fortsättningen att undantaget för ekonomisk verksamhet är tillämpligt. Om villkoren för undantaget inte uppfylls, ska subjekt i dessa stater i fortsättningen betraktas som bassamfund, om lagens allmänna villkor i fråga om bestämmande inflytande och beskattningsnivån uppfylls. Med tillämpning av den gällande lagen har det ansetts att kriteriet att beskattningsnivån ska vara 3/4 av nivån i Finland uppfylls i dessa stater som inte finns på den grå listan. Det är möjligt att det allmänna villkoret för tillämpningen av bassamfundslagen, att beskattningsnivån ska vara 3/5, kommer i många fall inte att uppfyllas i fortsättningen heller, och subjektet är då inte ett bassamfund. Det bedöms

att ändringen kommer att öka företagens administrativa börda i och med att tillämpningsvillkoren blir mer omfattande.

Enligt propositionen ska den lättnad i den nuvarande lagen som grundar sig på ekonomisk verksamhet i fortsättningen gälla alla utländska subjekt, med undantag för dem som är belägna inom de jurisdiktioner som nämns i unionens förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. När det gäller subjekt i stater utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet förutsätter tillämpningen av lättnader dessutom ett tillräckligt informationsutbyte i skatteärenden mellan finska myndigheter och myndigheterna inom jurisdiktionen i fråga samt att branschvillkoret uppfylls. Det bedöms inte orsaka de skattskyldiga någon ökad administrativ börda att utreda om tilläggsvillkoret i fråga om informationsutbyte uppfylls, eftersom detta enligt förslaget ska framkomma utifrån Skatteförvaltningens förteckning.

Branschvillkoret i undantaget för ekonomisk verksamhet bedöms inte medföra en betydande ökning av de skattskyldigas administrativa börda. Branschbestämmelsen motsvarar till stor del bestämmelsen i den gällande lagen, och nuvarande rätts- och beskattningspraxis kan därför utnyttjas vid tolkningen av bestämmelsen. Den föreslagna utvidgningen av branschbestämmelsen bedöms i någon mån föranleda ett behov av ny tolkningspraxis.

De föreslagna bestämmelserna kan ha stor betydelse för subjekt inom de jurisdiktioner som nämns i unionens förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner. Förteckningen uppdateras fortlöpande, och det är möjligt att nya jurisdiktioner läggs till senare. Hittills har subjekt inom dessa jurisdiktioner med stöd av branschundantaget kunnat undvika att bassamfundslagen tillämpas på dem. I fortsättningen ska subjekt i dessa stater betraktas som bassamfund, om lagens allmänna villkor i fråga om bestämmande inflytande och beskattningsnivå uppfylls och inga särskilda undantag tillämpas. Den föreslagna ändringen utvidgar bestämmelsernas tillämpningsområde.

4.4 Beredningen av propositionen

Denna proposition har beretts vid finansministeriet.

Utlåtanden om utkastet till proposition har lämnats av arbets- och näringsministeriet, Skatteförvaltningen, Finlands näringsliv rf, Finanssiala ry, FinnWatch ry, Kepa ry, Centralhandelskammaren, Familjeföretagens förbund rf, Pääomasijoittajat ry, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Finlands Advokatförbund r.f., Finlands Kommunförbund rf, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland rf, Skattebetalarnas Centralförbund rf, professor Marjaana Helminen, professor Juha Lindgren och biträdande professor Tomi Viitala.

I utlåtandena uttrycktes både understöd för och motstånd mot ändringarna i propositionen. Flest kommentarer lämnades om förslagen om bestämmande inflytande och undantaget för ekonomisk verksamhet. I många utlåtanden uttrycktes önskan att bassamfundslagens bestämmelser om avräkning av utländsk skatt skulle utvidgas. I utlåtandena framkom även en önskan om precisering av de termer och definitioner som används i propositionen.

En del av dem som lämnade utlåtanden ansåg att förslaget om bestämmande inflytande skulle göra lagens tillämpningsområde onödigt omfattande jämfört med nuläget. En del betraktade utvidgningen av tillämpningsområdet som ändamålsenligt med beaktande av de föreslagna ändringarna som helhet och bassamfundslagens tillämpningsområde. Finanssiala ry förde i sitt utlåtande i fråga om fondplaceringar särskilt fram att den föreslagna sänkningen av

RP 218/2018 rd

tillämpningströskeln för bestämmande inflytande skulle kunna leda till att sådana medel i utländska fonder som i nuläget inte beskattas oftare beskattas. Dessutom kan investerare i fonder med rörligt kapital inte kontrollera antalet andra placerare eller deras andelar i fonden och därmed inte heller huruvida villkoret för bestämmande inflytande uppfylls.

I många utlåtanden ansågs det att undantaget för ekonomisk verksamhet ska tillämpas på subjekt i stater utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet utan ytterligare branschvillkor. Det ansågs att det behöver finnas bestämmelser om på vilket sätt branschriteriet som gäller produktionsverksamhet kan tillämpas på verksamhet som grundar sig på tjänster. I utlåtandena påpekades det också att direktivet inte kräver att den ekonomiska verksamheten ska vara betydande. I ett antal utlåtanden ansågs det finnas behov av att bevara lättnaderna för skatteavtalsstater. I fråga om det villkor för tillämpning av bassamfundslagen som gällde beskattningsnivån understöddes i vissa utlåtanden den nuvarande nivån 3/5, medan det i andra utlåtanden föreslogs att den lindrigare nivån om 50 procent i enlighet med direktivet skulle tillämpas och i ytterligare utlåtanden föreslogs en högre nivå än den nuvarande 3/4.

I en del av utlåtandena uttrycktes det däremot att tillämpningsområdet för undantaget för ekonomisk verksamhet ska minskas också inom subjekt i stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Det framfördes även att undantaget inte alls ska tillämpas på subjekt i stater utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Några av dem som lämnade utlåtanden ansåg att det inte är motiverat att dela upp bassamfundsinkomster i förvärvsinkomst och kapitalinkomst vid beskattningen av fysiska personer, eftersom det är fråga om inkomster från placeringsverksamhet. Några understödde uppdelningen i förvärvsinkomst och kapitalinkomst.

I ett flertal utlåtanden framfördes det att det till propositionen ska fogas bestämmelser om avräkning i Finland av källskatt på dividend som delats ut av bassamfundet. Vidare föreslogs det att det vid fastställande av utländska bassamfunds beskattningsnivå ska beaktas källskatt som betalats till tredjeländer, om den inte med stöd av bassamfundslagstiftningen i bassamfundets hemviststat eller i tredjelandet har kunnat avräknas från skatt som betalats på samma bassamfundsinkomst.

I enstaka utlåtanden föreslogs också att utländska subjekt skulle beskattas i Finland när de de facto styrs från Finland och att de föreslagna ändringarna inte skulle börja tillämpas förrän 2020.

I propositionen har de synpunkter som förts fram i remissbehandlingen beaktats. Termerna, definitionerna och formuleringarna i bestämmelserna har preciserats. Branschvillkoret i anslutning till undantaget för ekonomisk verksamhet har ändrats. Till propositionen har fogats en bestämmelse om att källskatt som tagits ut på bassamfundets dividend kan avräknas vid beskattningen av delägaren. Den bestämmelse enligt vilken ett utländskt bassamfunds inkomster delas upp i förvärvs- och kapitalinkomster vid beskattningen av fysiska personer har strukits ur propositionen.

DETALJMOTIVERING

1 Lagförslag

1 §. Tillämpningsområde. Paragrafen om lagens tillämpningsområde ändras enligt förslaget så att hänvisningen till allmänt skattskyldiga stryks. Till paragrafen fogas en bestämmelse om tillämpningen av lagen vid beskattningen av begränsat skattskyldiga. Bassamfundsinkomsten ska vara skattepliktig inkomst för en begränsat skattskyldig endast om andelen i det utländska bassamfundet hänför sig till den begränsat skattskyldiges fasta driftställe som skatterättsligt är beläget i Finland.

2 §. Utländskt bassamfund. Paragrafens 1 och 2 mom. ändras i enlighet med vad som beskrivs nedan. Bestämmelserna i paragrafens 3 och 5 mom. upphävs. Ett nytt 3 mom. fogas till paragrafen. Den bestämmelse om dividend som ett bassamfund får från ett annat bassamfund som finns i det nuvarande 4 mom. flyttas till det nya 3 mom. Ett nytt 4 mom. fogas till paragrafen.

I det föreslagna 1 mom. finns huvudregeln för tillämpningen av bassamfundslagen. Det föreslås att lagen ska tillämpas om de villkor i momentet uppfylls som gäller bestämmande inflytande i bassamfund och det utländska subjektets beskattningsnivå. Termen samfund, som använts i paragrafen, ersätts med termen subjekt. Utländska subjekt som uppfyller villkoren för tillämpning av lagen ska ändå fortsättningsvis kallas bassamfund. Subjekt är ett omfattande begrepp som avser olika inhemska och internationella företagsformer och avtalsarrangemang. Ett subjekt kan vara t.ex. ett samfund, ett andelslag, en trust, en stiftelse, ett bolag eller en förening.

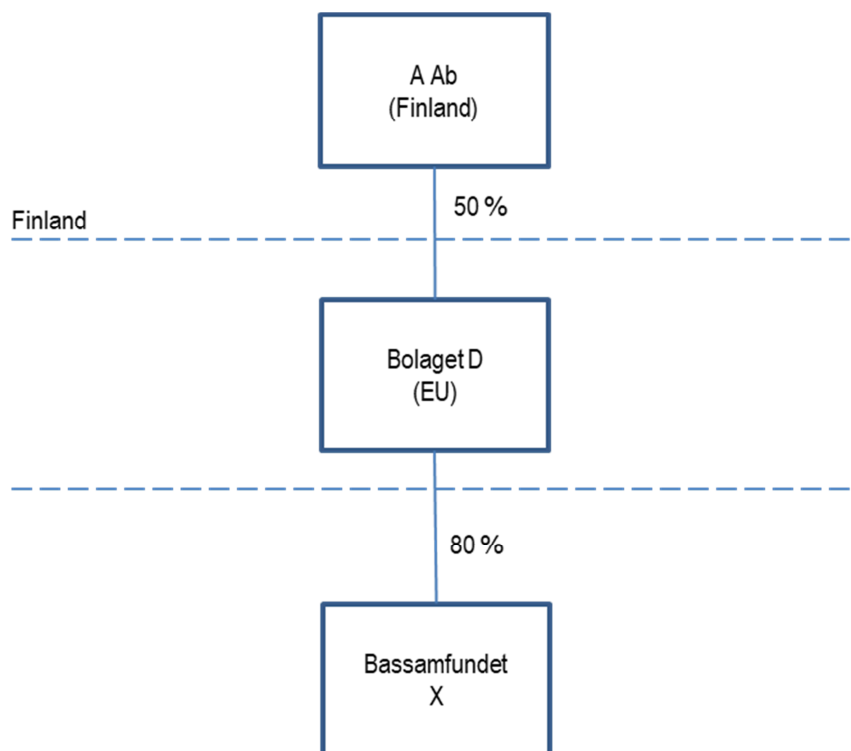
I det föreslagna momentets 1 punkt föreskrivs det om bestämmande inflytande i subjekt. Ett utländskt subjekt ska enligt förslaget anses vara ett bassamfund, om den skattskyldige har bestämmande inflytande i subjektet genom ett direkt eller indirekt innehav av en andel på minst 25 procent av rösträtten i subjektet eller genom att den skattskyldige direkt eller indirekt äger minst 25 procent av subjektets kapital eller har rätt att ta emot minst 25 procent av subjektets vinst eller av avkastningen på subjektets tillgångar. Med skattskyldiga ska avses i Finland allmänt och begränsat skattskyldiga som det föreskrivs om i 9 § i inkomstskattelagen. Med bestämmande inflytande som den skattskyldige har ensam ska jämföras bestämmande inflytande som uppstår på samma grunder men utifrån de andelar som den skattskyldige har tillsammans med aktörer i intressegemenskap med den skattskyldige. Då beaktas både inhemska och utländska subjekt och fysiska personer som är i intressegemenskap med den skattskyldige. Bestämmelser om dem föreslås i 4 mom. Bestämmande inflytande ska kunna uppstå genom både direkta och indirekta innehav, vilket motsvarar bestämmelsen i den nuvarande 3 §.

För att avgöra om ett utländskt subjekt står under bestämmande inflytande, ska först de personer identifieras som är i intressegemenskap med den skattskyldige på det sätt som avses i 4 mom. När bestämmande inflytande i fråga om indirekta ägarstrukturer definieras genom vad personer i intressegemenskap tillsammans innehar, beräknas ägarandelen till skillnad från nuläget inte proportionerligt, och det krävs inte heller att den ska vara minst 50 procent i kedjans alla skeden.

Tillämpningen av bestämmelsen kan åskådliggöras genom exemplen nedan.

Exempel 1

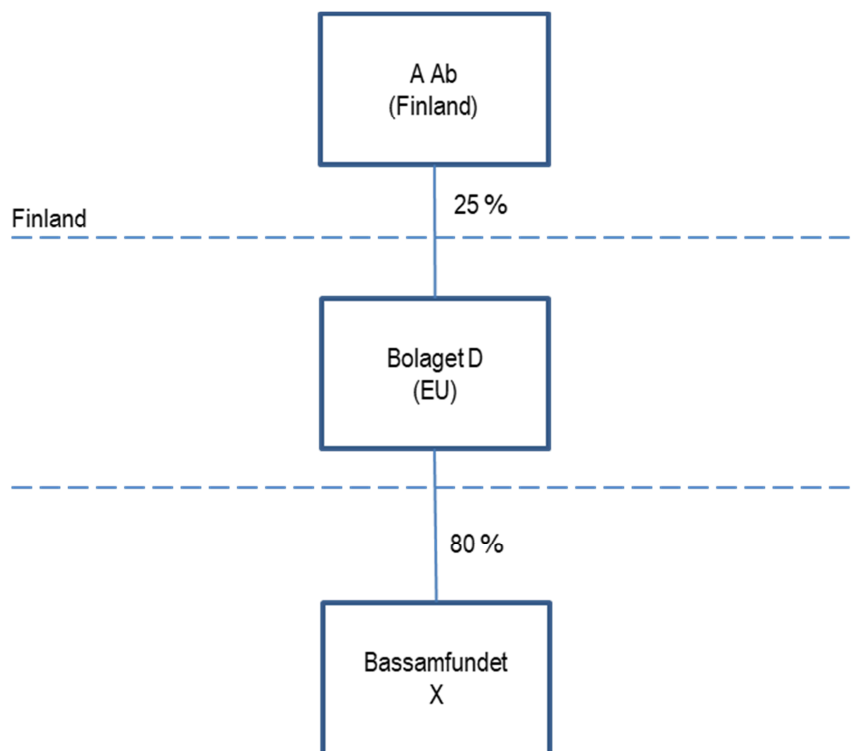
A Ab äger 50 procent av aktierna i bolaget D, som är beläget i en EU-stat. Bolaget D äger 80 procent av aktierna i bassamfundet X. A Ab och bolaget D är företag i intressegemenskap med varandra. Enligt propositionen ska A Ab och bolaget D tillsammans anses äga 80 procent av aktierna i bassamfundet X, vilket innebär att gränsen för bestämmande inflytande på 25 procent överskrids. Bassamfundet X står under indirekt bestämmande inflytande av A Ab på det sätt som avses i de föreslagna bestämmelserna. Resultatet i fallet blir detsamma som enligt de nuvarande bestämmelserna.



Exempel 2

A Ab äger 25 procent av aktierna i bolaget D, som är beläget i en EU-stat. Bolaget D äger 80 procent av aktierna i bassamfundet X. A Ab och bolaget D är företag i intressegemenskap med varandra. Enligt propositionen ska A Ab och bolaget D tillsammans anses äga 80 procent av aktierna i bassamfundet X, vilket innebär att gränsen för bestämmande inflytande på 25 procent överskrids. Bassamfundet X står under indirekt bestämmande inflytande av A Ab på det sätt som avses i de föreslagna bestämmelserna.

Resultatet i fallet blir ett annat än enligt de nuvarande bestämmelserna. Enligt de nuvarande bestämmelserna är A Ab:s proportionella ägarandel i bassamfundet X 20 procent. I sådana fall där den proportionellt beräknade indirekta ägarandelen är mindre än 50 procent anses bestämmande inflytande i nuläget föreligga endast om ägarandelen i kedjans alla skeden är minst 50 procent.



Exempel 3

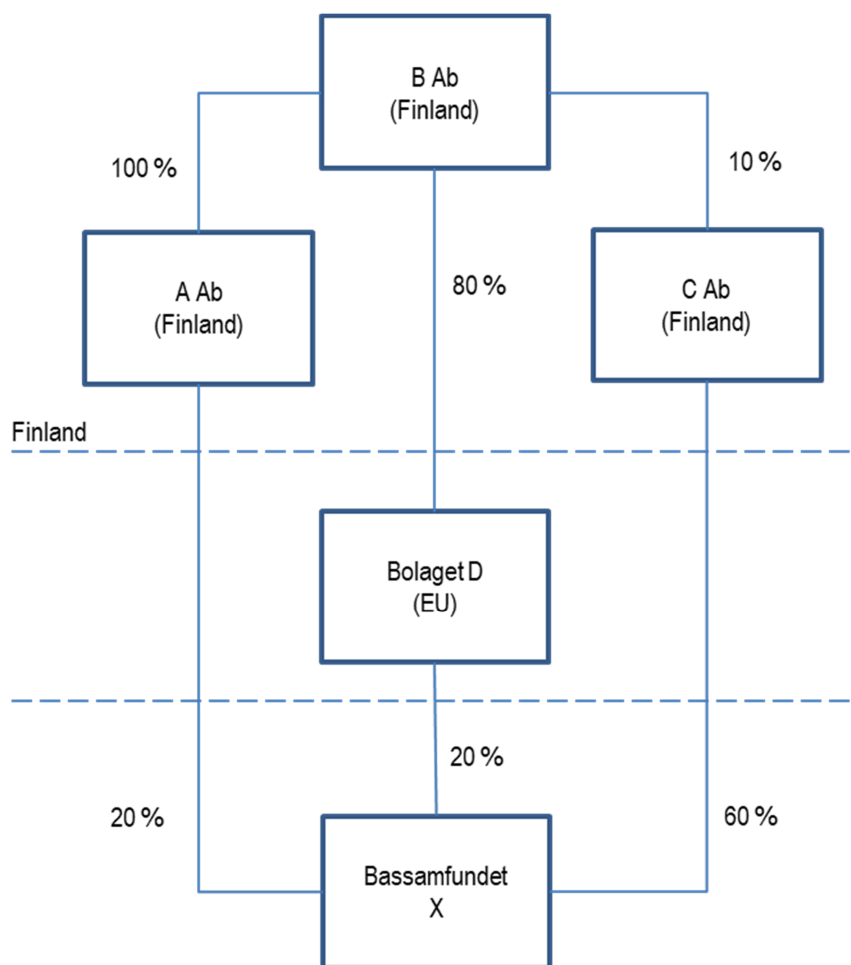
A Ab äger 20 procent av aktierna i bassamfundet X. Aktierna i A Ab ägs till 100 procent av B Ab. B Ab äger dessutom 80 procent i bolaget D, som är beläget i en EU-medlemsstat, och 10 procent i C Ab. Bolaget D äger 20 procent och C Ab 60 procent av aktierna i bassamfundet X.

A Ab, B Ab och bolaget D är företag i intressegemenskap med varandra. A Ab och bolaget D äger tillsammans 40 procent av aktierna i bassamfundet X. När man beaktar de aktier i bassamfundet X som sammanlagt ägs av den intressegemenskap som består av A Ab, B Ab och bolaget D, uppfylls villkoret för bestämmande inflytande (25 procent). Bassamfundet X står därmed under direkt bestämmande inflytande av A Ab och under indirekt bestämmande inflytande av B Ab på det sätt som avses i de föreslagna bestämmelserna.

Dessutom äger C Ab 60 procent av aktierna i bassamfundet X, vilket innebär att C Ab har bestämmande inflytande i bassamfundet.

Situationen motsvarar de nuvarande bestämmelserna, eftersom 80 procent står under bestämmande inflytande av de allmänt skattskyldiga A Ab och C Ab. Enligt de nuvarande bestämmelserna beaktas dock inte B Ab:s indirekta ägarandel, eftersom B Ab:s proportionella ägarandel i bassamfundet X är under 50 procent och inte överstiger 50 procent i varje led.

RP 218/2018 rd



I momentets föreslagna 2 punkt föreskrivs det om beskattningsnivån för utländska subjekt. Bestämmelsen innehåller en bestämmelse i nuvarande 2 § 1 mom., ändrad så att uttrycket hemviststat ersätts med uttrycken skatterättslig hemvist och jurisdiktion. Med skatterättslig hemvist avses den jurisdiktion där det utländska subjektet är skatterättsligt hemmahörande och som är en statlig eller icke-statlig jurisdiktion med självständig rätt att ta ut skatt. Uttrycken avser alltså detsamma som uttrycket hemviststat i den nuvarande lagen. I övrigt föreslås inga ändringar i jämförelse med den nuvarande bestämmelsen om beskattningsnivån i 2 § 1 mom. Beloppet av den inkomstskatt som det utländska subjektet har betalat i sin hemviststat ska enligt förslaget liksom nu jämföras med det inkomstskattebelopp som skulle ha betalats om subjektet hade haft sin hemvist här. Som jämförelse används då beskattningen av de inhemska subjekt som motsvarar det utländska subjektet.

Paragrafens 2 mom. ändras enligt förslaget så att uttrycket hemviststat ersätts med uttrycken skatterättslig hemvist och jurisdiktion.

I 3 mom. föreslås två specialbestämmelser om beräkningen av beskattningsnivån för utländska subjekt.

Enligt 1 punkten ska vid fastställandet av nivån på beskattningen inte beaktas bassamfundets fasta driftställe, om driftstället inte är skattepliktigt eller om det är befriat från skatt inom det utländska bassamfundets jurisdiktion. Ett fast driftställe ska kunna vara befriat från skatt inom bassamfundets jurisdiktion på grundval av jurisdiktionens nationella bestämmelser eller på grundval av skatteavtal.

I momentets 2 punkt ingår enligt förslaget den bestämmelse i det nuvarande 4 mom. som gäller dividend som bassamfundet erhållit från ett annat bassamfund.

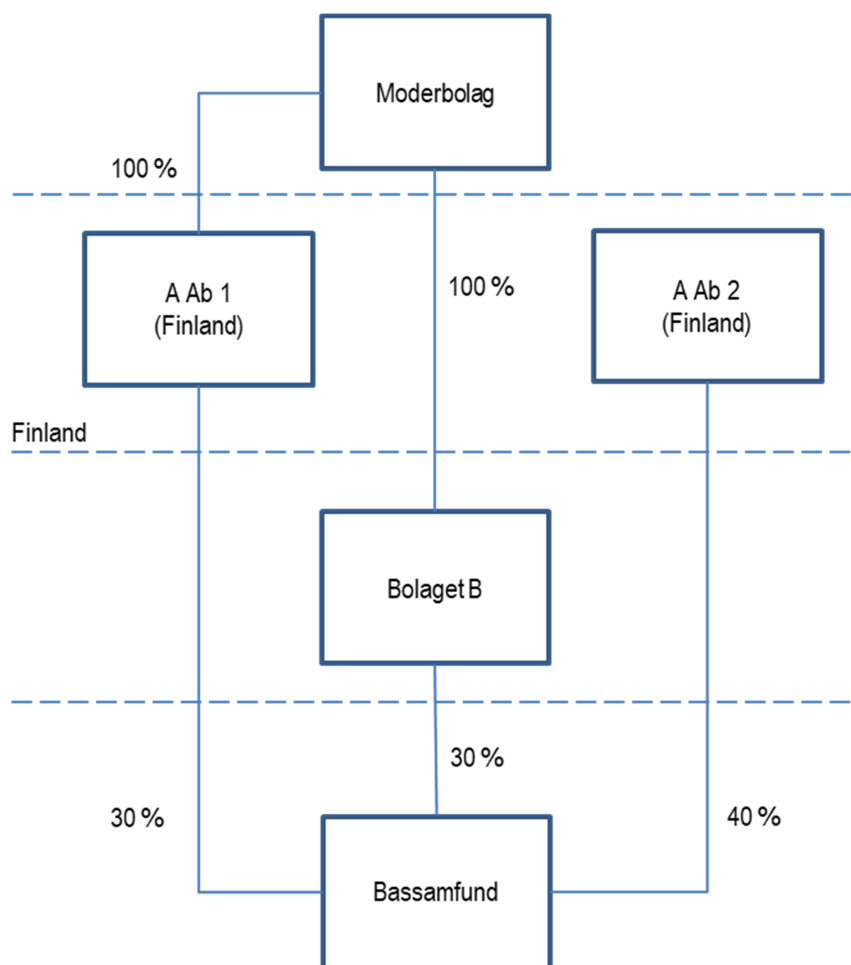
I det föreslagna 4 mom. definieras intressegemenskap. Definitionen ska tillämpas vid bedömningen av om bestämmande inflytande enligt 1 mom. föreligger. I definitionen används liksom i 1 § termen subjekt i enlighet med direktivet. Termens innehåll är detsamma som i 1 §, och subjekt är alltså ett begrepp som avser många olika företagsformer och avtalsarrangemang. Ett subjekt kan vara t.ex. ett samfund, ett andelslag, en trust, en stiftelse, ett bolag eller en förening.

Enligt definitionen kan en intressegemenskap bestå av flera subjekt, av ett eller flera subjekt och en fysisk person och av flera fysiska personer.

Sådana intressegemenskaper som avses i 1 och 3 punkten kan beskrivas genom följande exempel: A Ab har tre helägda inhemska dotterbolag, som i sin tur äger 30 procent var av ett bassamfund. A Ab är då i en sådan intressegemenskap som avses i 1 punkten med alla sina dotterbolag. Dotterbolagen är i intressegemenskap med varandra på det sätt som avses i 3 punkten. Bassamfundet står under bestämmande inflytande av alla fyra företag, varav A Ab:s bestämmande inflytande är indirekt. Beskattningen av flera delägare för bassamfundsinkomst behandlas i motiveringen till 4 §.

Hur intressegemenskap enligt momentet fastställs kan även åskådliggöras genom nedanstående exempel 4, som motsvarar den situation som beskrivs på s. 27 i OECD:s rapport BEPS Action 3:2015 Final Report. I detta exempel är A Ab 1 och A Ab 2 finska aktiebolag som inte är i intressegemenskap med varandra i enlighet med bestämmelsen. A Ab 1:s utländska moderbolag äger helt både A Ab 1 och bolaget B i en annan stat. A Ab 1 äger 30 procent och bolaget B 30 procent i ett bassamfund. A Ab 1 och bolaget B är med stöd av momentets 3 punkt i intressegemenskap med varandra, och med beaktande av deras innehav i bassamfundet står bassamfundet under bestämmande inflytande av A Ab 1. Moderbolaget och bolaget B är inte skattskyldiga i Finland, så bassamfundslagen tillämpas inte på dem. A Ab 2:s innehav beaktas inte vid bedömningen av A Ab 1:s bestämmande inflytande, och A Ab 1:s innehav beaktas inte vid bedömningen av A Ab 2:s bestämmande inflytande.

Exempel 4



Till en fysisk persons närmaste krets som avses i det föreslagna momentets 4 punkt räknas personens make eller maka eller den som personen lever med i en äktenskapsliknande relation, syskon, halvsyskon, släktingar i upp- eller nedstigande led till personen eller till den som personen är gift med eller lever med i en äktenskapsliknande relation, och personer som är gifta med eller lever i en äktenskapsliknande relation med dessa personer. Till den närmaste kretsen räknas dessutom dödsbon i vilka den fysiska personen eller någon av de ovannämnda personerna har en andel. Huruvida det är fråga om bestämmande inflytande avgörs med stöd av den föreslagna 4 punkten t.ex. utifrån bägge makarnas innehav. Om vardera maken äger 30 procent i ett utländskt subjekt, uppfylls villkoret för bestämmande inflytande enligt 1 mom.

2 a §. Närmare bestämmelser för samfund med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i skatteavtalsstater. Det föreslås att paragrafen upphävs.

3 §. Ekonomisk verksamhet. Den gällande paragrafens bestämmelse om bestämmanderätt flyttas enligt förslaget till 2 §, och i 3 § föreslås bestämmelser om ett undantag från huvudregeln för lagens tillämpningsområde baserat på ekonomisk verksamhet.

I paragrafens föreslagna 1 mom. finns en bestämmelse, som ingår i det gällande 2 a § 1 mom., om undantag för sådana utländska subjekt etablerade i stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som bedriver ekonomisk verksamhet. I stället för uttrycket hemviststat, som används i den gällande bestämmelsen, används uttrycken skatterättslig hemvist och jurisdiktion, vilka avser detsamma som den gällande lagens uttryck hemviststat. Om undantaget är tillämpligt, ska ett utländskt subjekt inte betraktas som ett bassamfund, även om det står under bestämmande inflytande och dess beskattningsnivå underskrider den nivå som föreskrivs i 2 §.

Enligt det föreslagna 2 mom. kan undantaget i 1 mom. tillämpas även på subjekt som har sin skatterättsliga hemvist inom en jurisdiktion utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Undantaget ska inte tillämpas på utländska subjekt som finns i Europeiska unionens förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner. Huruvida undantaget tillämpas avgörs utifrån om det utländska subjektets jurisdiktion fanns i förteckningen vid utgången av den skattskyldiges skatteår och vid utgången av det skatteår som föregick det aktuella skatteåret. Om en jurisdiktion stryks ur förteckningen under skatteåret, kan undantaget tillämpas. Om en jurisdiktion tas in i förteckningen under skatteåret, kan undantaget ändå tillämpas vid beskattningen för det aktuella skatteåret.

Undantaget kan enligt momentets 2 punkt tillämpas på subjekt i jurisdiktioner utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om finska myndigheter har möjlighet att av myndigheterna inom jurisdiktionen i fråga få de uppgifter om det utländska subjektets verksamhet och etablering som behövs för tillämpningen av lagen. För att kravet på informationsutbyte ska uppfyllas förutsätts det att Finland och jurisdiktionen i fråga har avtalat om informationsutbytet och att det inte finns uppgift om att inget informationsutbyte i enlighet med internationella krav de facto äger rum med jurisdiktionen. Informationsutbyte kan inte anses äga rum innan avtalet har börjat tillämpas. Om kravet på informationsutbytet har ansetts vara uppfyllt vid ingången av den skattskyldiges skatteår eller senare under skatteåret, anses kravet vara uppfyllt för hela skatteåret. Om det under skatteåret framkommer något som gör att kravet på tillräckligt informationsutbyte inte längre uppfylls, påverkar det inte beskattningen för den skattskyldiges pågående skatteår, utan först för följande skatteår.

För att undantaget ska tillämpas på ett subjekt utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet krävs det dessutom att subjektets inkomst huvudsakligen har influtit av industriell produktionsverksamhet som subjektet bedrivit inom sin jurisdiktion eller av sådan försäljnings- eller marknadsföringsverksamhet som bedrivits där och som omedelbart tjänar industriell produktionsverksamhet. Undantaget ska kunna tillämpas också när subjektets inkomster huvudsakligen har influtit av med industriell produktionsverksamhet jämförbar annan produktions- eller tjänsteverksamhet eller rederiverksamhet eller av sådan försäljnings- eller marknadsföringsverksamhet som omedelbart tjänar dessa typer av verksamhet. Undantaget omfattar också subjekt vars inkomst huvudsakligen har influtit från betalningar erlagda av ett sådant subjekt, inom samma i aktiebolagslagen avsedda koncern, vilket har sin hemvist inom samma jurisdiktion och där bedriver ovannämnd verksamhet. Med industriell produktionsverksamhet och därmed jämförbar annan produktions- och tjänsteverksamhet avses verksamhet för utveckling eller produktion av materiella eller immateriella tillgångar eller tjänster för försäljning på marknaden. Som med industriell produktionsverksamhet jämförbar tjänsteverksamhet ska inte betraktas placeringsrelaterad verksamhet, t.ex. när en persons placeringar förvaltas i ett utländskt bassamfund. Som tjänsteverksamhet enligt bestämmelsen betraktas inte heller verksamhet som gäller äganderätten till immateriell egendom och överlåtelse av därpå baserade rättigheter. I bestämmelsen avses situationer där ett utländskt bassamfund som inte självt bedriver forsknings- och utvecklingsarbete inom sin jurisdiktion bedriver ovannämnda verksamhet helt eller delvis centraliserat i en koncern. Som tjänsteverksamhet enligt bestämmelsen betraktas inte heller verksamhet för koncernintern

finansiering eller försäkring. Inte heller t.ex. bara förvaltnings-, lednings- och kontrollfunktioner i ett utländskt bassamfund ska betraktas som tjänsteverksamhet enligt bestämmelsen. Det kan vara i fråga om detta t.ex. när ett bolags inkomster huvudsakligen inflyter av förvaltningsarvoden för koncerninterna tjänster som erbjuds bolagen inom koncernen. I bestämmelsen används begreppet jurisdiktion, liksom i de andra paragraferna.

Det föreslagna 3 mom. innehåller den bestämmelse i det gällande 2 a § 2 mom. där det definieras vad som i paragrafen avses med ekonomisk verksamhet. I stället för uttrycket hemviststat, som används i den gällande bestämmelsen, används uttrycken skatterättslig hemvist och jurisdiktion, vilka avser detsamma som den gällande lagens uttryck hemviststat.

4 §. Skattepliktig inkomst. Till paragrafen fogas nya 3 och 5 mom. Det nuvarande 3 mom. blir 4 mom.

I paragrafens 1 mom. föreskrivs det om den skattepliktiga bassamfundsinkomsten för delägare i bassamfund. Ur momentet stryks den bestämmelse enligt vilken bassamfundsinkomsten är skattepliktig endast om den skattskyldige ensam eller tillsammans med andra inom samma intressesfär har en andel på minst 25 procent i bassamfundet. I den föreslagna finska språkdräkten byts termen ”välitön” ut mot termen ”suora” på motsvarande sätt som i 2 §. Till momentet fogas enligt förslaget en bestämmelse enligt vilken en allmänt skattskyldigs skattepliktiga inkomst inte anses omfatta den andel av bassamfundsinkomst som vid beskattningen i Finland räknas som en begränsat skattskyldigs skattepliktiga bassamfundsinkomst. Bestämmelsen är tillämplig när den begränsat skattskyldige har ett fast driftställe i Finland och den allmänt skattskyldige äger en andel i den begränsat skattskyldige. Till övriga delar föreslås inga ändringar i bestämmelsen.

Som skattepliktig bassamfundsinkomst ska enligt momentet betraktas den andel av det utländska bassamfundets inkomst som svarar mot delägarens direkta eller utländska indirekta andel i bassamfundet. Om den skattskyldiges andel i bassamfundet är indirekt, beräknas den beskattningsbara andelen som en proportionell andel, liksom i nuläget. Om t.ex. A Ab äger 50 procent i det utländska bolaget B och B äger 50 procent i ett utländskt bassamfund, beskattas A Ab för 25 procent av bassamfundets inkomst ($50\% \times 50\% = 25\%$). Om bolaget B i detta exempel hade varit ett finskt aktiebolag, skulle 50 procent av bassamfundsinkomsten beskattas som B Ab:s inkomst, och A Ab skulle då inte alls beskattas för bassamfundsinkomsten. Om däremot det utländska bolaget B i Finland hade ett fast driftställe som ägde bolaget B:s andel i bassamfundet, skulle bolaget B:s andel av bassamfundsinkomsten vid beskattningen i Finland betraktas som det fasta driftställets inkomst, och A Ab skulle inte beskattas för bassamfundsinkomsten.

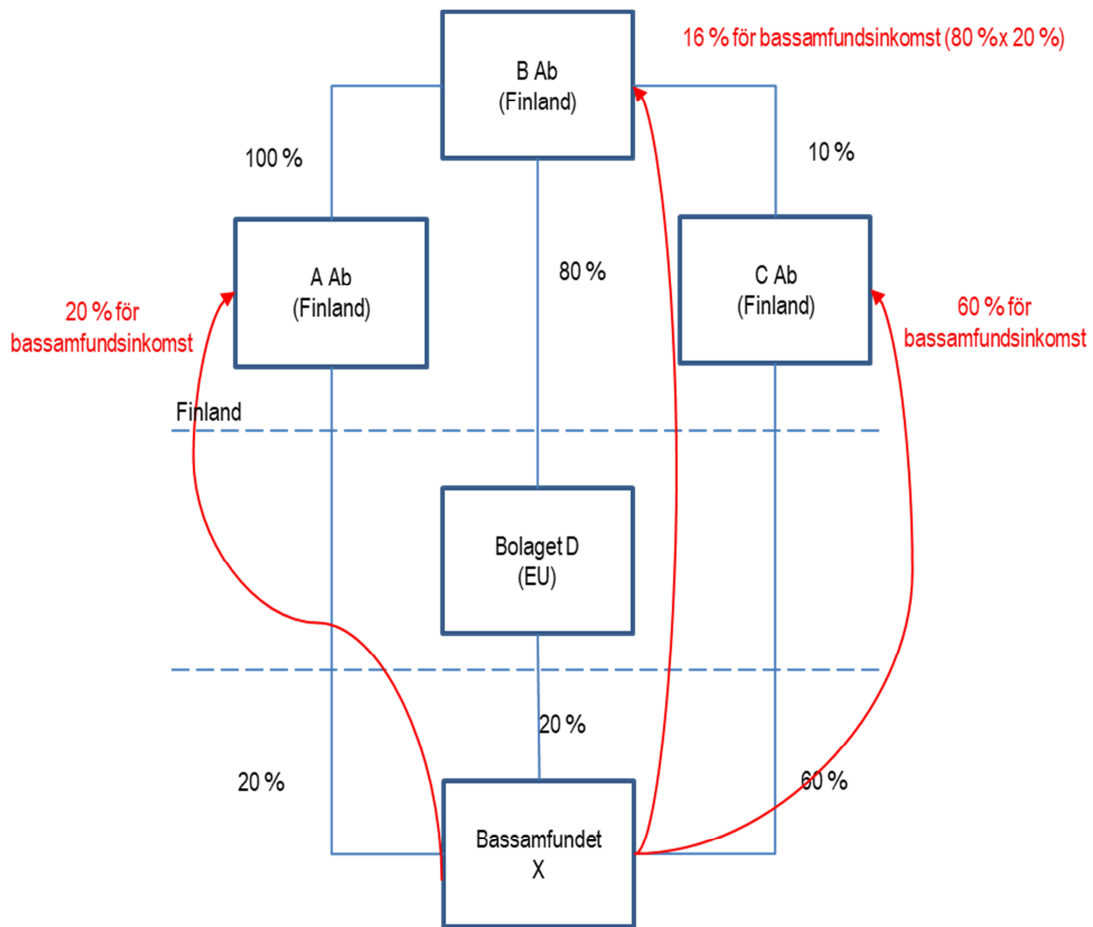
Tillämpningen av bestämmelsen kan även åskådliggöras genom följande exempel:

Exempel 5

Koncernstrukturen är densamma som i exempel 3 ovan.

A Ab beskattas på basis av ägarandelen på 20 procent för bassamfundet X:s inkomst, och C Ab beskattas på basis av ägarandelen på 60 procent. Dessutom beskattas B Ab på basis av sin utländska indirekta ägarandel, så att B Ab:s andel blir 16 procent ($80\% \times 20\%$) av bassamfundsinkomsten.

RP 218/2018 rd



I det föreslagna 2 mom. tas bestämmelsen i det gällande 2 mom. in. Bestämmelsen ändras inte.

Enligt det föreslagna 3 mom. är en viss del av den överlåtelsevinst som den skattskyldige får vid överlåtelse av sin andel i bassamfundet inte skattepliktig inkomst. Som skattepliktig inkomst räknas inte det belopp som tidigare har räknats som skattepliktig inkomst. Vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten ska också beaktas den vinstutdelning från bassamfundet som med stöd av 2 mom. inte beskattats. Om den inte beaktades, skulle samma belopp som tidigare beskattats som bassamfundsinkomst betraktas både som vinstutdelning från bassamfundet och som överlåtelsevinst vid beskattningen av delägaren. Från beloppet av överlåtelsevinsten dras det belopp av som tidigare har beskattats som bassamfundsinkomst och som har minskats med den andel som med stöd av 2 mom. har beaktats vid beskattningen av vinstutdelningen. Den senare bestämmelsen blir tillämplig t.ex. i följande fall: År 1 beskattas A Ab för en bassamfundsinkomst på 100 euro från bolaget C. År 2 delar bolaget C till A Ab ut dividend om 50 euro, som med stöd av 2 mom. inte är skattepliktig inkomst för A Ab. År 3 överlåter A Ab sin andel i bolaget C, och överlåtelsen inbringar 100 euro i skattepliktig vinst. Från denna överlåtelsevinst kan med stöd av 3 mom. dras av 50 euro som tidigare beskattad bassamfundsinkomst.

RP 218/2018 rd

I det föreslagna 4 mom. ska bestämmelsen i det gällande 3 mom. tas in. Bestämmelsen ändras inte.

Till paragrafen fogas ett nytt 5 mom., enligt vilket bassamfundsinkomsten räknas som skattepliktig inkomst för delägaren under skatteåret för utgången av det utländska bassamfundets skatteår. Bestämmelsen överensstämmer med nuvarande praxis inom beskattningen.

6 §. Avräkning av utländsk skatt. Till paragrafens 1 mom. fogas en bestämmelse enligt vilken källskatt på dividend som delats ut av bassamfundet kan avräknas vid beskattningen av delägars bassamfundsinkomst. Källskatt som ska avräknas avser källskatt som tagits ut inom bassamfundets jurisdiktion. Det är fråga om i lagen avsedd källskatt som ska avräknas, när källskatten tas ut på dividend som delats ut till bassamfundets delägare. Källskatt som tagits ut på dividend kan avräknas från den skatt som påförts delägaren för bassamfundsinkomst. En avräkning får inte överstiga beloppet av de skatter som i Finland ska betalas för samma bassamfundsinkomst. Bestämmelsen ska tillämpas när den dividend som bassamfundet delat ut är helt eller partiellt skattefri inkomst för delägaren enligt 4 § 3 mom. i bassamfundslagen. Därutöver föreslås inga ändringar i paragrafen.

2 Ikraftträdande

Lagen avses träda i kraft vid ingången av 2019. Avsikten är att lagen ska tillämpas första gången vid beskattningen för 2019.

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

Lag

om ändring av lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994) 2 a § sådan den lyder i lagarna 680/2008 och 1491/2016, och
ändras 1, 2, 3 och 4 § samt 6 § 1 mom. ,
av dem 2 § sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 1091/1998 och 680/2008, 4 § sådan den lyder delvis ändrad i lag 680/2008 och 6 § 1 mom. sådant det lyder i lag 1361/2009, som följer:

1 §

Tillämpningsområde

En andel av ett utländskt bassamfunds inkomst är skattepliktig inkomst så som stadgas i denna lag. En andel av ett utländskt bassamfunds inkomst är skattepliktig inkomst för en begränsat skattskyldig, om andelen hänför sig till ett i 13 a § i inkomstskattelagen (1535/1992) avsett fast driftställe som den begränsat skattskyldige har i Finland.

2 §

Utländskt bassamfund

Ett utländskt subjekt anses vara ett i denna lag avsett utländskt bassamfund, om

1) den skattskyldige ensam eller tillsammans med ett subjekt eller en fysisk person som är i intressegemenskap med den skattskyldige direkt eller indirekt innehar en andel på minst 25 procent av rösträtten i subjektet, direkt eller indirekt äger minst 25 procent av subjektets kapital eller har rätt att ta emot minst 25 procent av subjektets vinst eller av avkastningen på subjektets tillgångar, och

2) den verkliga beskattningsnivån för subjektet inom den jurisdiktion där det har sin skatterättsliga hemvist är lägre än 3/5 av beskattningsnivån i Finland för ett samfund med hemvist här.

Med ett utländskt bassamfund jämställs ett utländskt subjekts fasta driftställe i utlandet som, om det vore ett självständigt subjekt, skulle uppfylla villkoren i denna lag. Dessutom förutsätts att det fasta driftstället är beläget inom en annan jurisdiktion än det utländska subjektet och att den inkomst som hänför sig till driftstället inte har beskattats inom den jurisdiktion där subjektet är beläget.

Vid fastställandet av beskattningsnivån för ett utländskt bassamfund beaktas inte

1) bassamfundets fasta driftställe, om driftstället inte är skattepliktigt eller om det är befriat från skatt inom det utländska bassamfundets jurisdiktion, eller

2) dividend som bassamfundet har erhållit från ett annat bassamfund och som delats ut av vinst som för något av de fem skatteår som omedelbart föregår dividendutdelningen har beaktats i Finland vid bedömningen av nivån på inkomstbeskattningen för det sistnämnda bassamfundet.

I intressegemenskap med den skattskyldige på det sätt som avses i 1 mom. är

1) ett subjekt eller en fysisk person som direkt eller indirekt har en andel på minst 25 procent av rösträtten i den skattskyldige eller av den skattskyldiges kapital eller har rätt att ta emot minst 25 procent av den skattskyldiges vinster,

RP 218/2018 rd

2) ett subjekt i vars rösträtt eller kapital den skattskyldige direkt eller indirekt har en andel på minst 25 procent eller av vars vinster den skattskyldige har rätt att ta emot minst 25 procent,

3) ett subjekt som har samband med den skattskyldige genom att en fysisk person eller ett subjekt direkt eller indirekt har en andel på minst 25 procent i både subjektet och den skattskyldige, och

4) om den skattskyldige är en fysisk person, en annan fysisk person som hör till den skattskyldiges närmaste krets.

3 §

Ekonomisk verksamhet

Trots vad som föreskrivs i 2 § betraktas som utländskt bassamfund inte ett utländskt subjekt som har sin hemvist i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som faktiskt har etablerat sig i sin hemviststat och där de facto bedriver ekonomisk verksamhet.

Bestämmelsen i 1 mom. tillämpas även på subjekt som har sin skatterättsliga hemvist inom en jurisdiktion utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om

1) jurisdiktionen i de slutsatser som antagits av Europeiska unionens råd inte anges som en icke-samarbetsvillig jurisdiktion på skatteområdet, varken vid utgången av den skattskyldiges skatteår eller vid utgången av det skatteår som föregår skatteåret,

2) det med jurisdiktionen har avtalats om ett sådant informationsutbyte i skatteärenden mellan myndigheterna som möjliggör ett tillräckligt informationsutbyte för tillämpningen av denna lag och informationsutbytet med jurisdiktionen de facto äger rum, och

3) subjektets inkomst enligt utredning huvudsakligen har influtit av industriell produktionsverksamhet, därmed jämförbar annan produktions- eller tjänsteverksamhet eller rederiverksamhet som subjektet bedrivit inom sin jurisdiktion eller av sådan försäljnings- eller marknadsföringsverksamhet som bedrivits där och som omedelbart tjänar ett subjekt som bedriver industriell produktionsverksamhet, annan därmed jämförbar produktions- eller tjänsteverksamhet eller rederiverksamhet, eller från betalningar erlagda av ett sådant subjekt, inom samma i 8 kap. 12 § i aktiebolagslagen (624/2006) avsedda koncern, vilket har sin hemvist inom denna jurisdiktion och där bedriver sådan verksamhet.

Ett utländskt subjekt har på det sätt som avses i 1 mom. etablerat sig inom den jurisdiktion där det har sin skatterättsliga hemvist och bedriver ekonomisk verksamhet där när subjektet med beaktande av verksamhetens art

1) inom den jurisdiktion där det är beläget förfogar över sådana lokaler och sådan utrustning som behövs för verksamheten samt över tillgångar,

2) inom den jurisdiktion där det är beläget förfogar över en tillräcklig personal som är behörig att självständigt bedriva subjektets affärsverksamhet, och

3) har en personal som självständigt fattar beslut om subjektets dagliga verksamhet.

4 §

Skattepliktig inkomst

Skattepliktig inkomst är den andel av ett utländskt bassamfunds inkomst som svarar mot den skattskyldiges direkta och utländska indirekta ägoandel eller mot dennes ställning som förmånstagare. Till den del som en i 9 § i inkomstskattelagen (1535/1992) avsedd begränsat skattskyldig är skyldig att betala skatt på ett bassamfunds inkomst med stöd av 10 § i inkomstskattelagen, räknas inkomsten inte som en allmänt skattskyldigs skattepliktiga inkomst. Dividend som delats ut av vinst beaktad enligt 2 § 3 mom. 2 punkten betraktas inte som skattepliktig inkomst.

RP 218/2018 rd

Dividend eller annan vinstutdelning som delägare som avses i 1 mom. fått från ett utländskt bassamfund utgör skattepliktig inkomst endast till den del den överstiger det belopp som under samma skatteår eller de fem föregående skatteåren enligt 1 mom. har räknats som skattepliktig inkomst för delägaren.

Sådan inkomst som en i 1 mom. avsedd delägare fått från ett utländskt bassamfund och som uppstått när den skattskyldige överlätit sin andel i bassamfundet utgör skattepliktig inkomst endast till den del den överstiger det belopp som tidigare med stöd av denna lag har räknats som skattepliktig inkomst. Från det belopp som tidigare med stöd av denna lag har räknats som skattepliktig inkomst ska den i 2 mom. avsedda vinstutdelning som inte varit skattepliktig inkomst då dras av.

En andel av ett bassamfunds inkomst räknas som inkomst från den förvärvskälla till vilken bassamfundets aktier hör. Skattepliktig inkomst bibehåller också sitt ursprungliga inkomstslag vid beskattningen av delägaren.

Vid beskattningen av delägaren beaktas ett bassamfunds inkomst under skatteåret för utgången av det utländska bassamfundets skatteår.

6 §

Avräkning av utländsk skatt

Från skatten på inkomst som beskattas enligt denna lag avräknas beloppet av de inkomstskatter som det utländska bassamfundet har betalat på samma inkomst till en främmande stat samt beloppet av de källskatter som betalats till en främmande stat på dividend som det utländska bassamfundet har delat ut, till den del dividenden enligt 4 § 2 mom. är skattefri i beskattningen av den skattskyldige. En avräkning får inte överstiga beloppet av de skatter som i Finland ska betalas för samma bassamfundsinkomst. Om beloppet av de skatter som det utländska bassamfundet betalat eller av de källskatter som betalats på dividenden inte kan avräknas i sin helhet, ska på den skattskyldiges yrkande det belopp som inte avräknats dras av från den skatt som de fem följande skatteåren ska betalas på inkomst som beskattas enligt denna lag. På oanvänd avräkning tillämpas bestämmelserna i 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995).

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2019.

Helsingfors den 1 november 2018

Statsminister

Juha Sipilä

Finansminister Petteri Orpo

Lag

om ändring av lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund

I enlighet med riksdagens beslut
upphävs i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994) 2 a § sådan den lyder i lagarna 680/2008 och 1491/2016, och
ändras 1, 2, 3 och 4 § samt 6 § 1 mom. ,
av dem 2 § sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 1091/1998 och 680/2008, 4 § sådan den lyder delvis ändrad i lag 680/2008 och 6 § 1 mom. sådant det lyder i lag 1361/2009, som följer:

Gällande lydelse

1 §

Tillämpningsområde

En andel av ett utländskt bassamfunds inkomst är skattepliktig inkomst *för en allmänt skattskyldig* så som stadgas i denna lag.

2 §

Utländskt bassamfund

Med ett utländskt bassamfund avses i denna lag ett samfund i vilket i Finland allmänt skattskyldiga har bestämmanderätten och för vilket den verkliga nivån på inkomstbeskattningen i samfundets hemviststat är lägre än 3/5 av beskattningsnivån i Finland för ett samfund med hemvist här.

Föreslagen lydelse

1 §

Tillämpningsområde

En andel av ett utländskt bassamfunds inkomst är skattepliktig inkomst så som stadgas i denna lag. *En andel av ett utländskt bassamfunds inkomst är skattepliktig inkomst för en begränsat skattskyldig, om andelen hänför sig till ett i 13 a § i inkomstskattelagen (1535/1992) avsett fast driftställe som den begränsat skattskyldige har i Finland.*

2 §

Utländskt bassamfund

Ett utländskt subjekt anses vara ett i denna lag avsett utländskt bassamfund, om

1) den skattskyldige ensam eller tillsammans med ett subjekt eller en fysisk person som är i intressegemenskap med den skattskyldige direkt eller indirekt innehar en andel på minst 25 procent av rösträtten i subjektet, direkt eller indirekt äger minst 25 procent av subjektets kapital eller har rätt att ta emot minst 25 procent av subjektets vinst eller av avkastningen på subjektets tillgångar, och

2) den verkliga beskattningsnivån för subjektet inom den jurisdiktion där det har sin skatterättsliga hemvist är lägre än 3/5 av beskattningsnivån i Finland för ett subjekt med hemvist här.

Gällande lydelse

Med ett utländskt bassamfund jämställs ett utländskt samfunds fasta driftställe i utlandet som, om det vore ett självständigt samfund, skulle uppfylla villkoren i denna lag. Dessutom förutsätts att det fasta driftstället är beläget i en annan stat än det utländska samfundet och att den inkomst som hänförs till driftstället inte har beskattats i samfundets hemviststat.

Som ett utländskt bassamfund betraktas dock inte

1) ett samfund vars inkomst enligt utredning huvudsakligen har influtit av industriell produktionsverksamhet, därmed jämförbar annan produktionsverksamhet eller rederiverksamhet som samfundet bedrivit i hemviststaten eller av sådan försäljnings- eller marknadsföringsverksamhet som bedrivits där och som omedelbart tjänar ett samfund som bedriver industriell produktionsverksamhet, annan därmed jämförbar produktionsverksamhet eller rederiverksamhet och som huvudsakligen riktar sig till samfundets hemviststats område, eller från betalningar erlagda av ett sådant samfund, inom en koncern som avses i 8 kap. 12 § i aktiebolagslagen (624/2006), vilket har hemvist i denna stat och där bedriver sådan verksamhet, eller

2) ett samfund med vars hemviststat Finland har i kraft ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, om samfundet enligt avtalet ska anses ha hemvist i denna stat och avtalet tillämpas på inkomst som samfundet erhåller, förutsatt att samfunden i denna stat är skyldiga att på sin inkomst betala skatt som inte i väsentlig grad avviker från den skatt som samfunden betalar för sin inkomst i Finland, och att samfundet inte har dragit nytta av lagstiftningen i denna stat om särskilda skattelättnader.

Föreslagen lydelse

Med ett utländskt bassamfund jämställs ett utländskt *subjekts* fasta driftställe i utlandet som, om det vore ett självständigt *subjekt*, skulle uppfylla villkoren i denna lag. Dessutom förutsätts att det fasta driftstället är beläget inom en annan *jurisdiktion* än det utländska *subjektet* och att den inkomst som hänförs till driftstället inte har beskattats inom *den jurisdiktion där subjektet är beläget*.

(3 mom. upphävs)

Vid fastställandet av beskattningsnivån för ett utländskt bassamfund beaktas inte

1) bassamfundets fasta driftställe, om driftstället inte är skattepliktigt eller om det är befriat från skatt inom det utländska bassamfundets *jurisdiktion*, eller

2) dividend som bassamfundet har erhållit från ett annat bassamfund och som delats ut av vinst som för något av de fem skatteår som omedelbart föregår dividendutdelningen har beaktats i Finland vid bedömningen av nivån

RP 218/2018 rd

Gällande lydelse

Vid beräkningen av den inkomst på grundval av vilken bedömning görs om den verkliga nivån på inkomstbeskattningen i samfundets hemviststat är lägre än 3/5 av beskattningsnivån i Finland för ett samfund med hemvist här beaktas inte dividend som bassamfundet har erhållit från ett annat bassamfund och som delats ut av vinst som för något av de fem skatteår som omedelbart föregår dividendutdelningen har beaktats i Finland vid bedömningen av nivån på inkomstbeskattningen för det sistnämnda samfundet.

Den skatt som samfunden betalar i sin hemviststat på sin inkomst anses i den mening som avses i 3 mom. 2 punkten i väsentlig grad avvika från den skatt som samfunden betalar i Finland, om samfunden har sin hemvist utanför Europeiska unionen och enligt gällande skattelagstiftning i hemviststaten är skyldiga att där till staten eller en del av den på sin inkomst betala skatt vars faktiska sammanlagda belopp i genomsnitt är lägre än 3/4 av beloppet på den skatt som samfunden faktiskt betalar i Finland för sin inkomst. Genom förordning av finansministeriet utfärdas bestämmelser om de skatteavtalsstater där skatten anses avvika i väsentlig grad från den skatt som samfunden betalar i Finland.

2 a §

Närmare bestämmelser för samfund med hemvist inom Europeiska ekonomiska

Föreslagen lydelse

på inkomstbeskattningen för det sistnämnda bassamfundet.

I intressegemenskap med den skattskyldige på det sätt som avses i 1 mom. är

1) ett subjekt eller en fysisk person som direkt eller indirekt har en andel på minst 25 procent av rösträtten i den skattskyldige eller av den skattskyldiges kapital eller har rätt att ta emot minst 25 procent av den skattskyldiges vinster,

2) ett subjekt i vars rösträtt och kapital den skattskyldige direkt eller indirekt har en andel på minst 25 procent eller av vars vinster den skattskyldige har rätt att ta emot minst 25 procent,

3) ett subjekt som har samband med den skattskyldige genom att en fysisk person eller ett subjekt direkt eller indirekt har en andel på minst 25 procent i både subjektet och den skattskyldige, och

4) om den skattskyldige är en fysisk person, en annan fysisk person som hör till den skattskyldiges närmaste krets.

(5 mom. upphävs)

(upphävs)

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

samarbetsområdet eller i skatteavtalsstater

Denna lag tillämpas inte på utländska samfund med hemvist i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat som avses i 2 § 3 mom. 2 punkten, om rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, sådant det lyder ändrat genom rådets direktiv (EU) 2015/2376 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning, gäller staten i fråga eller om det med staten avtalats om ett sådant informationsutbyte i skatteärenden mellan myndigheterna som tillsammans med de avtalsslutande staternas interna lagstiftning möjliggör ett tillräckligt informationsutbyte för tillämpningen av denna lag. En ytterligare förutsättning är att samfundet faktiskt har etablerat sig i hemviststaten och de facto bedriver ekonomisk verksamhet där.

Ett samfund anses ha etablerat sig i sin hemviststat och bedriva ekonomisk verksamhet där då samfundet med beaktande av verksamhetens art

1) i hemviststaten förfogar över sådana lokaler och sådan utrustning som behövs för verksamheten,

2) i hemviststaten förfogar över en tillräcklig personal som är behörig att självständigt bedriva samfundets affärsverksamhet, och

3) har en personal som självständigt fattar beslut om samfundets dagliga verksamhet.

3 §

Bestämmanderätt

Bestämmanderätt som avses i 2 § 1 mom. i ett utländskt samfund anses föreligga, om en eller flera här allmänt skattskyldiga direkt eller indirekt innehar sammanlagt minst 50 procent av samfundets kapital eller av det sammanlagda röstetal som aktierna eller andelarna i samfundet medför. Bestämmanderätt anses även föreligga om en eller flera här allmänt skattskyldiga har rätt till minst 50 procent av avkastningen av samfundets förmögenhet.

3 §

Ekonomisk verksamhet

Trots vad som föreskrivs i 2 § betraktas som utländskt bassamfund inte ett utländskt subjekt som har sin hemvist i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som faktiskt har etablerat sig i sin hemviststat och där de facto bedriver ekonomisk verksamhet.

Bestämmelsen i 1 mom. tillämpas även på subjekt som har sin skatterättsliga hemvist inom en jurisdiktion utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

1) jurisdiktionen i de slutsatser som antagits av Europeiska unionens råd inte anges som en icke samarbetsvillig jurisdiktion på skatteområdet, varken vid utgången av den skattskyldiges skatteår eller vid utgången av det skatteår som föregår skatteåret,

2) det med jurisdiktionen har avtalats om ett sådant informationsutbyte i skatteärenden mellan myndigheterna som möjliggör ett tillräckligt informationsutbyte för tillämpningen av denna lag och informationsutbytet med jurisdiktionen de facto äger rum, och

3) subjektets inkomst enligt utredning huvudsakligen har influtit av industriell produktionsverksamhet, därmed jämförbar annan produktions- eller tjänsteverksamhet eller rederiverksamhet som subjektet bedrivit inom sin jurisdiktion eller av sådan försäljnings- eller marknadsföringsverksamhet som bedrivits där och som omedelbart tjänar ett subjekt som bedriver industriell produktionsverksamhet, annan därmed jämförbar produktions- eller tjänsteverksamhet eller rederiverksamhet, eller från betalningar erlagda av ett sådant subjekt, inom samma i 8 kap. 12 § i aktiebolagslagen (624/2006) avsedda koncern, vilket har sin hemvist inom denna jurisdiktion och där bedriver sådan verksamhet.

Ett utländskt subjekt har på det sätt som avses i 1 mom. etablerat sig inom den jurisdiktion där det har sin skatterättsliga hemvist och bedriver ekonomisk verksamhet där när subjektet med beaktande av verksamhetens art

1) inom den jurisdiktion där det är beläget förfogar över sådana lokaler och sådan utrustning som behövs för verksamheten samt över tillgångar,

2) inom den jurisdiktion där det är beläget förfogar över en tillräcklig personal som är behörig att självständigt bedriva subjektets affärsverksamhet, och

3) har en personal som självständigt fattar beslut om subjektets dagliga verksamhet.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

Skattepliktig inkomst

Skattepliktig inkomst

Skattepliktig inkomst är den andel av ett utländskt bassamfunds inkomst som svarar mot den skattskyldiges direkta och utländska indirekta ägoandel eller mot dennes ställning som förmånstagare, om den skattskyldige ensam eller tillsammans med andra inom samma intressesfär äger minst 25 procent av samfundets kapital eller i egenskap av förmånstagare är berättigad till en andel på minst 25 procent av avkastningen av samfundets kapital. Dividend som delats ut av vinst beaktad enligt 2 § 4 mom. betraktas inte som skattepliktig inkomst.

Dividend eller annan vinstutdelning som delägare som avses i 1 mom. fått från ett utländskt bassamfund utgör skattepliktig inkomst endast till den del den överstiger det belopp som under samma skatteår eller de fem föregående skatteåren enligt 1 mom. har räknats som skattepliktig inkomst för delägaren.

En andel av ett bassamfunds inkomst räknas som inkomst från den förvärvskälla till vilken bassamfundets aktier hör. Skattepliktig inkomst bibehåller också sitt ursprungliga inkomstslag vid beskattningen av delägaren.

Skattepliktig inkomst är den andel av ett utländskt bassamfunds inkomst som svarar mot den skattskyldiges direkta och utländska indirekta ägoandel eller mot dennes ställning som förmånstagare. Till den del som en i 9 § i inkomstskattelagen (1535/1992) avsedd begränsat skattskyldig är skyldig att betala skatt på ett bassamfunds inkomst med stöd av 10 § i inkomstskattelagen, räknas inkomsten inte som en allmänt skattskyldigs skattepliktiga inkomst. Dividend som delats ut av vinst beaktad enligt 2 § 3 mom. 2 punkten betraktas inte som skattepliktig inkomst.

Dividend eller annan vinstutdelning som delägare som avses i 1 mom. fått från ett utländskt bassamfund utgör skattepliktig inkomst endast till den del den överstiger det belopp som under samma skatteår eller de fem föregående skatteåren enligt 1 mom. har räknats som skattepliktig inkomst för delägaren.

Sådan inkomst som en i 1 mom. avsedd delägare fått från ett utländskt bassamfund och som uppstått när den skattskyldige överlåtit sin andel i bassamfundet utgör skattepliktig inkomst endast till den del den överstiger det belopp som tidigare med stöd av denna lag har räknats som skattepliktig inkomst. Från det belopp som tidigare med stöd av denna lag har räknats som skattepliktig inkomst ska den i 2 mom. avsedda vinstutdelning som inte varit skattepliktig inkomst då dras av.

En andel av ett bassamfunds inkomst räknas som inkomst från den förvärvskälla till vilken bassamfundets aktier hör. Skattepliktig inkomst bibehåller också sitt ursprungliga inkomstslag vid beskattningen av delägaren.

Vid beskattningen av delägaren beaktas ett bassamfunds inkomst under skatteåret för utgången av det utländska bassamfundets skatteår.

6 §

6 §

Avräkning av utländsk skatt

Avräkning av utländsk skatt

RP 218/2018 rd

Gällande lydelse

Från skatten på inkomst som beskattas enligt denna lag avräknas beloppet av de inkomstskatter som det utländska bassamfundet har betalt på samma inkomst till en främmande stat. Om beloppet av de skatter som det utländska bassamfundet betalat inte kan avräknas i sin helhet, ska på den skattskyldiges yrkande det belopp som inte avräknats dras av från den skatt som de fem följande skatteåren ska betalas på inkomst som beskattas enligt denna lag. På oanvänd avräkning tillämpas bestämmelserna i 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995).

Föreslagen lydelse

Från skatten på inkomst som beskattas enligt denna lag avräknas beloppet av de inkomstskatter som det utländska bassamfundet har betalat på samma inkomst till en främmande stat *samt beloppet av de källskatter som betalats till en främmande stat på dividend som det utländska bassamfundet har delat ut, till den del dividenden enligt 4 § 3 mom. är skattefri i beskattningen av den skattskyldige. En avräkning får inte överstiga beloppet av de skatter som i Finland ska betalas för samma bassamfundsinkomst.* Om beloppet av de skatter som det utländska bassamfundet betalat *eller av de källskatter som betalats på dividenden* inte kan avräknas i sin helhet, ska på den skattskyldiges yrkande det belopp som inte avräknats dras av från den skatt som de fem följande skatteåren ska betalas på inkomst som beskattas enligt denna lag. På oanvänd avräkning tillämpas bestämmelserna i 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995).

*Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid
beskattningen för 2019.*
