

Utkast 18.6.2020

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av inkomstskattelagen och vissa lagar som har samband med den

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås det att inkomstskattelagen ändras genom att det till lagen fogas en bestämmelse enligt vilken inhemska samfund ska avse samfund som är registrerade eller bildade i Finland. I denna proposition föreslås det dessutom att inkomstskattelagen ändras så att ett utländskt samfund betraktas som allmänt skattskyldigt, om det utländska samfundets verkliga ledning utövas här. Ett utländskt samfunds verkliga ledning finns på den plats där samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas. I och med ändringen kommer den inhemska lagstiftningen om allmän skattskyldighet i fråga om samfunden att motsvara lagstiftningen i flera andra stater.

När skatteavtal tillämpas kan en fysisk eller juridisk person enligt de bägge avtalsslutande staternas nationella lagstiftning ha sin skatterättsliga hemvist i staten, dvs. ha så kallad dubbel hemvist. I fråga om skatteavtal som Finland ingått avgörs en situation med dubbel hemvist i regel på basis av var den verkliga ledningen utövas eller genom ömsesidigt avtal mellan de behöriga myndigheterna. I artikel 4.3 i OECD:s modellavtal för skatter finns en bestämmelse om vilken hemvisten enligt skatteavtalet är när någon har dubbel hemvist. Enligt bestämmelsen avgörs hemvisten genom ett ömsesidigt avtal mellan de behöriga myndigheterna med beaktande av var den verkliga ledningen utövas, platsen för bildandet och andra relevanta omständigheter. I en kommentar från 2017 till OECD:s modellavtal för skatter avgörs hemviststaten i situationer med dubbel hemvist för andra än fysiska personer genom ett ömsesidigt avtalsförfarande mellan de behöriga myndigheterna, i vilket liknande omständigheter beaktas som vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas.

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

Dessutom föreslås det att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, lagen om koncernbidrag vid beskattningen och lagen angående rättighet att idka näring ändras.

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

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
MOTIVERING	4
1 Bakgrund och beredning	4
2 Nuläge och bedömning av nuläget.....	4
2.1 Territoriell beskattningsrätt – allmän och begränsad skattskyldighet	4
2.2 Begreppet samfund	5
2.3 Samfälliga förmåner.....	8
2.4 Fastställande av omfattningen av samfunds skyldighet att betala inkomstskatt	8
2.5 Fastställande av ett samfunds hemvist	9
2.5.1 Allmänt.....	9
2.5.2 Bolagsrättslig hemort	9
2.5.3 Bestämmande av ett samfunds hemvist i inkomstskattelagstiftningen	10
2.5.4 Fastställande av samfunds hemvist i skatteavtal och i OECD:s modellavtal för skatter	11
2.6 Uppkomsten av ett fast driftställe utifrån platsen för den verkliga ledningen	13
2.7 Lagstiftning om bassamfund	15
2.8 Bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.....	15
2.9 Förhindrande av missbruk av skatteavtal samt bestämmelser om förbud mot diskriminering	16
2.9.1 Förhindrande av missbruk av skatteavtal	16
2.9.2 Förbud mot diskriminering i skatteavtal	17
2.10 Värdering av tillgångar när den allmänna skattskyldigheten börjar.....	17
2.11 Utländska sammanslutningars grundansökan till handelsregistret	18
3 Målsättning	19
4 Förslagen och deras konsekvenser.....	19
4.1 Allmänt.....	19
4.2 Utvidgning av den allmänna skattskyldigheten på grundval av platsen för den verkliga ledningen	20
4.2.1 Samfund med hemvist i Finland	20
4.2.2 Utvidgning av den allmänna inkomstskattskyldigheten till utländska samfund vars verkliga ledning utövas i Finland.....	20
4.2.3 Utländska fonder	22
4.2.4 Rederiverksamhet.....	23
4.3 Frågor i anknytning till inkomstbeskattningen av ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas.....	24
4.3.1 Allmänt.....	24
4.3.2 Avdrag för förluster.....	24
4.3.3 Fasta driftställen som tidigare har funnits i Finland.....	25
4.4 Den föreslagna ändringens inverkan på uppkomsten av ett fast driftställe på basis av platsen för ledningen.....	26
4.5 Den föreslagna ändringens inverkan på lagen om koncernbidrag vid beskattningen	27
4.6 Förhållandet till lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund	27
4.7 Förhållandet till förbudet mot diskriminering i EUF-fördraget och skatteavtalen.....	28
4.8 Värdering av tillgångar när skyldighet att betala inkomstskatt inträder	28

4.9 Grundanmälan till handelsregistret	29
4.10 Samfällda förmåner undantas från den utvidgade skyldigheten att betala inkomstskatt	31
4.11 De huvudsakliga konsekvenserna	31
4.11.1 Ekonomiska konsekvenser	31
4.11.2 Konsekvenser för förvaltningen	32
5 Lagstiftningen i utlandet	32
6 Remissvar	42
7 Specialmotivering	42
7.1 Inkomstskattelagen	42
7.2 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	46
7.3 Lagen om koncernbidrag vid beskattningen	46
7.4 Lagen angående rättighet att idka näring	47
8 Ikraftträdande	47
LAGFÖRSLAG	48
1. Lag om ändring av inkomstskattelagen	48
2. Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	49
3. Lag om ändring av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen	50
4. Lag om ändring av 2 § i lagen angående rättighet att idka näring	51
BILAGA	52
PARALLELLTEXT	52
1. Lag om ändring av inkomstskattelagen	52
2. Lag om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	54
3. Lag om ändring av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen	56
4. Lag om ändring av 2 § i lagen angående rättighet att idka näring	57

MOTIVERING

1 Bakgrund och beredning

I bilaga 5 till regeringsprogrammet för statsminister Sanna Marins regering listas åtgärder mot internationellt kringgående av skatt och aggressiv skatteplanering. I punkt 4 i bilaga 5 konstateras det att en bestämmelse införs enligt vilken ett samfund eller en samfällid förmån betraktas som finländsk om samfundet eller förmånen har bildats i enlighet med finsk lagstiftning, dess registrerade hemort är Finland eller den verkliga ledningen finns i Finland.

I en promemoria från 2013 av sakkunnigarbetsgruppen för näringsbeskattningen (finansministeriets publikationer 16/2013) föreslogs en utvidgning av Finlands beskattningsrätt så att samfund i Finland ska vara allmänt skattskyldiga även på den grunden att deras verkliga ledning finns i Finland. Enligt promemorian är det motiverat att i Finland lägga till platsen för den verkliga ledningen som grund för samfundets skatterättsliga hemviststat, eftersom det internationellt är allmänt att både platsen där samfundet registrerats och platsen för den verkliga ledningen medför allmän skattskyldighet för samfundet. Också i skatteavtal där ömsesidigt avtal mellan avtalsstaternas behöriga myndigheter används som lösning på situationer med dubbel hemvist har platsen för den verkliga ledningen i allmänhet stor betydelse. Enligt promemorian kan det anses motiverat att ändra den nationella lagstiftningen om hemvist, eftersom Finlands territoriella beskattningsrätt genom ändringen utvidgas så att den är likadan som i flera andra stater och lämpar sig bättre än för närvarande för att lösa situationer med dubbel hemvist i skatteavtal. Hänsyn ska dessutom tas till hur ändringen av bestämmelserna om hemvist inverkar dels på uppkomsten av ett fast driftställe främst utifrån den plats där ledningen finns och dels på koncernbeskattningen.

Regeringspropositionen har sänts på remiss till ...

Utlåtande lämnades av... Ett sammandrag av utlåtandena har gjorts.

Beredningsunderlaget till propositionen finns i den offentliga tjänsten under adressen <https://vm.fi/hankkeet> med identifieringskod [VM111:00/2019](https://vm.fi/hankkeet).

2 Nuläge och bedömning av nuläget

2.1 Territoriell beskattningsrätt – allmän och begränsad skattskyldighet

I 9 § i inkomstskattelagen (1535/1992) föreskrivs det om allmän och begränsad skattskyldighet. Enligt 1 mom. 1 punkten i den paragrafen är personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, samfällida förmåner och dödsbon skyldiga att betala skatt på inkomst som har förvärvats här och annorstädes (*allmän skattskyldighet*). Allmänt skattskyldiga, dvs. de som har sin hemvist i Finland, är skattskyldiga i Finland för sina världsvida inkomster. Skatteplikten för allmänt skattskyldigas inkomst påverkas inte för den nationella lagstiftningens del av huruvida inkomsten förvärvas i Finland eller någon annanstans. I Finland kan avtal som ingåtts för att undvika dubbelbeskattning, nedan *skatteavtal*, begränsa Finlands beskattningsrätt, men de ändrar ändå inte den ställning som skattskyldig som grundar sig på den nationella lagstiftningen.

Som allmänt skattskyldig betraktas den som har sin hemvist i Finland, med andra ord betraktas Finland som en sådan fysisk eller juridisk persons skatterättsliga hemviststat. Begreppet hemviststat är etablerat inom internationell skatterätt såväl i staternas nationella bestämmelser som

i skatteavtal. Med hemviststat avses den stat eller annan jurisdiktion där skattesubjektet är allmänt skattskyldigt. I internationell skatterätt tillämpas de etablerade principerna för bestämmande av hemviststaten för fysiska personer och för juridiska personer som betraktas som separata skattesubjekt. Till exempel en juridisk persons hemviststat bestäms i regel på basis av att den har bildats eller registrerats i staten i fråga eller att dess verkliga ledning finns där.

Skyldiga att betala skatt på inkomst är enligt 9 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt utländska samfund för inkomst som har förvärvats här (*begränsad skattskyldighet*). I 3 mom. i den paragrafen föreskrivs det att om en person som inte är bosatt i Finland eller ett utländskt samfund eller konsortium har ett fast driftställe i Finland för bedrivande av näringsverksamhet, är en sådan person, ett sådant samfund eller konsortium utan hinder av 9 § 1 mom. 2 punkten och 2 mom. skyldig att betala skatt på grund av inkomst för all inkomst som hänför sig till detta fasta driftställe.

I 10 § i inkomstskattelagen finns en förteckning över exempel på inkomster som ska betraktas som förvärvade i Finland. I 13 a § i inkomstskattelagen finns bestämmelser om fast driftställe. Enligt den paragrafen avses med fast driftställe en plats på vilken det för näringsverksamhetens stadigvarande bedrivande finns en särskild plats för affärsverksamhet eller där särskilda anordningar vidtagits, såsom en plats där företagets ledning, filial, kontor, industrianläggning, produktionsanläggning, verkstad eller butik eller annat stadigvarande inköps- eller försäljningsställe finns. Till fast driftställe hänförs även en i bruk varande gruva eller annan fyndighet, stenbrott, torvmosse, grustag eller annan därmed jämförlig plats eller, då till näringsverksamheten hörande försäljning av parcellerade eller för parcellering avsedda fastigheter bedrivs, dessa fastigheter och vid byggnadsentreprenad den plats där sådan verksamhet bedrivits i betydande omfattning, samt vid bedrivande av linjetrafik även rörelsens serviceställe eller en annan särskild stadigvarande plats för affärsverksamhet som betjänar trafiken.

2.2 Begreppet samfund

I lagstiftningen har det inte definierats vad som avses med inhemskt samfund. Enligt etablerad praxis har som inhemska samfund betraktats samfund som har bildats eller registrerats med stöd av finsk lagstiftning. Som utländska samfund har enligt etablerad praxis betraktats andra än inhemska samfund. Fastställandet av ett utländskt samfunds skatterättsliga ställning förutsätter att begreppet samfund granskas, dvs. att det avgörs om en utländsk juridisk person är ett samfund i Finland.

Enligt 3 § i inkomstskattelagen avses med samfund staten och dess inrättningar, kommuner och samkommuner, församlingar och andra religionssamfund, aktiebolag, andelslag, sparbanks, placeringsfonder, specialplaceringsfonder, universitet, ömsesidiga försäkringsbolag, lånemagasin, ideella och ekonomiska föreningar, stiftelser och anstalter, utländska dödsbon samt andra juridiska personer eller för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex som är jämförbara med de tidigare nämnda samfunden.

Inhemska samfund har enligt 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen sin hemvist i Finland, dvs. de är allmänt skattskyldiga. Begreppet inhemskt samfund har dock inte definierats i lagstiftningen. Enligt 8 a § i inkomstskattelagen tillämpas bestämmelserna om aktiebolag också på europabolag och bestämmelserna om andelslag också på europeiska kooperativa föreningar. I Finland är europabolag och europeiska kooperativa föreningar samfund och de är allmänt skattskyldiga i Finland när de har sin registrerade hemvist i Finland.

Begreppet i Finland allmänt skattskyldigt samfund motsvarar begreppet samfund med hemvist i Finland. Ett inhemskt samfund kan vara ett samfund som bildats och registrerats med stöd av

finsk lagstiftning och kan vara antingen ett allmänt skattskyldigt samfund, dvs. har sin hemvist i Finland, eller ett begränsat skattskyldigt samfund. I det sistnämnda fallet är det i praktiken fråga om ett samfund som enligt ett skatteavtal har sin hemvist i en annan stat och som har bildats eller registrerats med stöd av finsk lagstiftning.

När det avgörs hur en utländsk juridisk person ska beskattas i Finland ska det först avgöras om den utländska juridiska personen är ett samfund i Finland. Samfunden är självständiga skatte-subjekt och beskattas för sina egna inkomster. Enligt 3 § 7 punkten i inkomstskattelagen ska andra juridiska personer eller för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex som är jämförbara med de i momentet tidigare uppräknade samfunden betraktas som samfund. På denna grund är utländska juridiska personer eller för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex som är jämförbara med en sådan inhemsk juridisk person som nämns i 3 § 1–7 punkten i inkomstskattelagen ett samfund i Finland.

I regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang (RP 68/2019 rd) konstateras det att utgångspunkten är att utländska subjekts egenskaper jämförs med olika finska subjekts egenskaper och att den skattemässiga behandlingen grundar sig på beskattningen av den inhemska aktör som är närmast jämförbar med det utländska subjektet. När ett subjekt inte är en särskild skattskyldig i den stat där det är beläget baserar sig beskattningen i typiska fall på att strukturen är skattemässigt transparent, dvs. att inkomsten beskattas hos subjektets ägare. Skattemässig transparens går att genomföra tekniskt på många olika sätt och praxis varierar från land till land. Skattelagstiftningen i Finland upptar inte allmänna bestämmelser om transparensprincipen eller om fastställande av en skattemässigt transparent struktur. Inte heller är terminologin fullt etablerad, och transparenta strukturer kan benämnas både transparenta subjekt och t.ex. genomgångsenheter. I rätts- och beskattningspraxis har transparensprincipens tillämplighet på utländska subjekt grundat sig på prövning från fall till fall där man har kunnat beakta respektive strukturs detaljerade egenskaper, t.ex. avseende subjektets vinstdelningsregler. Den skattemässiga behandlingen av utländska subjekt i den stat där subjektet är beläget har ensam inte varit avgörande i vanliga fall. Fastställandet av hur det utländska subjektet ska behandlas skattemässigt kan påverkas också av huruvida det är fråga om att beskatta inkomster som förvärvats i Finland eller en inkomsttagare som är allmänt skattskyldig i Finland. Också bestämmelser i avtal om undvikande av dubbelbeskattning dvs. skatteavtal är i allmänhet relevanta när denna prövning görs. Om ett utländskt subjekt anses motsvara en finsk näringsammanslutning och det är fråga om att beskatta någon som är allmänt skattskyldig i Finland, blir 16 a § i inkomstskattelagen tillämplig. I den föreskrivs om beskattning i Finland av inkomstandelar som delägare i utländska sammanslutningar har erhållit.

Begreppet utländskt samfund har också dryftats i samband med lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994). Enligt en tidigare gällande bestämmelse i den lagen kan endast utländska samfund betraktas som bassamfund. Genom lag 1364/2018 har bestämmelserna om regler som gäller bassamfund i rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, nedan *direktivet mot skatteflykt*, genomförts. I regeringens proposition RP 218/2018 rd konstateras det att 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. Som bassamfund har betraktats inte bara subjekt i bolagsform, utan också t.ex. fonder, stiftelser, anstalter, truster och juridiskt separata förmögenhetsmassor. Enligt direktivet mot skatteflykt kan som kontrollerade bolag betraktas subjekt (entity) och fasta driftställen, och bestämmelsen om jämförelse av beskattningsnivåerna innehåller en hänvisning till bolagsskattskyldighet. Enligt den propositionen är det 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.

I 20 a § i inkomstskattelagen föreskrivs det om den skattemässiga behandlingen av en avtalsbaserad utländsk öppen placeringsfond som motsvarar en inhemsk placeringsfond och av en utländsk avtalsbaserad specialplaceringsfond som motsvarar en inhemsk specialplaceringsfond. En placeringsfond eller en motsvarande avtalsbaserad utländsk öppen placeringsfond som har minst 30 andelsägare är fri från skatt på inkomst. Fria från skatt på inkomst är också specialplaceringsfonder som avses i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder (162/2014) och motsvarande utländska avtalsbaserade specialplaceringsfonder under förutsättning att de är öppna och har minst 30 andelsägare. Om en specialplaceringsfond har färre än 30 andelsägare eller specialplaceringsfonden inte kan anses vara öppen, ställs det i 20 a § i inkomstskattelagen vissa tilläggsvillkor för skattefriheten.

Fastställandet av hur utländska fonder ska behandlas vid beskattningen beskrivs i regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagar om ändring av inkomstskattelagen och 3 § i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (RP 304/2018 rd). I den propositionen konstateras det att fondföretagsdirektiv (2009/65/EG, även kallat *UCITS-direktivet*), möjliggör tre olika rättsliga strukturer för fondföretag: avtalsbaserad placeringsfond, placeringsbolag med rörligt kapital och fond i trustform. I direktivet är överbegreppet för dessa olika fonder fondföretag. Placeringsfonder som inrättas i Finland kan endast vara avtalsbaserade. I olika stater finns det också olika fonder som inte är placeringsfonder i fondföretagsdirektivets mening utan s.k. AIF-fonder, såsom specialplaceringsfonderna. Dessutom kan det finnas fonder som inte klassificeras som AIF-fonder, såsom fonder i tredjeländer. Sådana fonders juridiska form beror på lagstiftningen i fondens hemviststat. När skattebehandlingen av en utländsk placeringsfond bedöms, är det viktigt att fastställa vilket slags finska aktörer fonden ska jämföras med. I praktiken jämföras en utländsk placeringsfond med ett finskt aktiebolag, en finsk placeringsfond eller en finsk sammanslutning. I rättspraxis har avtalsbaserade tyska placeringsfonder som är skattskyldiga i sin hemviststat och som är jämförbara med finska placeringsfonder betraktats som skatteavtalssubjekt med hemvist i skatteavtalsstaten. Ur skatteavtalsperspektiv kan en utländsk placeringsfond även anses transparent, varvid ett skatteavtal mellan placerarna och placeringsobjektets hemviststat kan vara tillämpligt.

I 3 § 7 punkten i inkomstskattelagen föreskrivs det om andra juridiska personer eller för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex som är jämförbara med de samfund som nämns i de föregående punkterna i paragrafen. Samfundsformen granskas i högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2015:9, där det konstaterades att nämnda samfundsform är mycket sällsynt. Det kan i internationella situationer vara oklart, om en sammanslutning som det föreskrivs om i en främmande stats lagstiftning ska betraktas som separat juridisk person eller inte. Trust som begrepp för juridisk enhet har utvecklats i engelsk rätt och införts i alla länder som tillämpar Common law. Truster har varit så gott som okända inom de s.k. romansk-germanska rättssystemen på den europeiska kontinenten. En trust är en ekonomisk struktur mellan tre parter, nämligen stiftaren (settlor), intressebevakaren (trustee) och förmånstagaren (beneficiary). I en trust har man med intressebevakarens samtycke genom en ensidig rättshandling upprättat ett arrangemang mellan stiftaren och förmånstagaren, vilket innebär att stiftaren överför trustegendomen på intressebevakaren med full äganderätt och bestämmanderätt. I Finland finns ingen motsvarande lagstiftning om truster. I rättspraxis t.ex. i avgörandet HFD 2015:9 har en i Förenta staterna registrerad trust av typen Delaware Statutory Trust jämförts med ett finskt offentligt aktiebolag.

I rättspraxis har det bedömts huruvida utländska enheter kan jämföras med finländska aktörer i syfte att fastställa hur den utländska enheten ska behandlas vid beskattningen. I rättspraxis har

det varit fråga om huruvida en utländsk enhet har kunnat jämföras med en placeringsfond eller specialplaceringsfond eller med ett aktiebolag, t.ex. avgörandena HFD 2010:15, HFD 2015 T 61, HFD 2018 T 4926 och HFD 2020 T 413. I fråga om enheter i s.k. trustform har rättsfrågan också gällt var gränsen ska dras när det avgörs om en enhet kan jämföras med placeringsfonder eller specialplaceringsfonder enligt 3 § 4 punkten i inkomstskattelagen eller med för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex enligt 3 § 7 punkten i inkomstskattelagen, t.ex. avgörandena HFD 2015:9 och CSN 2016/44. I rättspraxis har det också bedömts om det i fråga om en utländsk aktörs enhet är fråga om ett skatteavtalssubjekt som är berättigat till skatteavtalsförmåner eller en genomgångsenhet, dvs. en enhet vars inkomst beskattas som inkomst för delägarna, t.ex. avgörandena HFD 2004:111, HFD 2004:116, CSN 2002:61, CSN 2006:1, CSN 2009:72, CSN 2017:57. Dessutom har en utländsk enhets juridiska form bedömts i samband med tillämpningen av lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund bl.a. i avgörandena HFD 2002:26 och HFD 2003:49.

2.3 Samfällda förmåner

Som samfällda förmåner betraktas enligt 5 § i inkomstskattelagen samfällda skogar, väglag, fiskelag och skifteslag samt andra med dessa jämförbara konsortier. De beskattas med stöd av 18 § 1 mom. i inkomstskattelagen som särskilt skattskyldiga på grund av att det finns många delägare. Bestämmelser om samfällda skogar finns i lagen om samfällda skogar (109/2003). Samfällld skog är avsedd att i första hand användas för hållbart skogsbruk till förmån för delägarna i den samfällda skogen. Delägare är den som äger en lägenhet till vilken hör en andel i en samfällld skog.

Enligt 2 § 1 mom. i lagen om samfälligheter (758/1989) är en samfällighet ett mark- eller vattenområde som hör till två eller flera fastigheter gemensamt. Enligt 3 § 1 mom. i den lagen är delägarfastigheternas ägare delägare i samfälligheten. Delägarna utgör ett delägarlag. Ett fiskelag som avses i lagen om fiske (379/2015) är ett sådant delägarlag som avses i lagen om samfälligheter. Delägarlag enligt lagen om samfälligheter motsvarar i inkomstskattelagen begreppet skifteslag, som delägarlag som avses i lagen om samfälligheter fortfarande ofta kallas. Ett väglag kan bildas vid vägförrättning eller väglagets konstituerande stämma enligt lagen om enskilda vägar (560/2018) eller genom någon annan motsvarande åtgärd som den lagen tillåter. Väglaget får ingå förbindelser som är behövliga med tanke på väghållningen, skaffa lös egendom, fatta beslut om placering på vägområdet i marken av sådana ledningar och mindre anordningar som ansluter till dem och som betjänar en fastighet eller samhället samt kära och svara vid domstol. Väglaget får även skaffa, köpa eller erbjuda väglagets medlemmar andra tjänster som bestäms i väglagets stadgar. Vägdelägarna beslutar inom ramen för sin beslutanderätt om väghållningen och andra angelägenheter som gäller väglaget vid väglagets stämma.

2.4 Fastställande av omfattningen av samfunds skyldighet att betala inkomstskatt

Utländska samfund är enligt 9 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen begränsat skattskyldiga i Finland. Med stöd av den gällande lagstiftningen kan ett utländskt samfund inte betraktas som allmänt skattskyldigt i Finland, även om dess s.k. verkliga ledning skulle utövas här.

Staterna fastställer i sina nationella bestämmelser på olika sätt när en juridisk person anses ha sin hemvist i staten i fråga. I många stater bestäms en juridisk persons skatterättsliga hemvist på basis av såväl platsen för bildandet och registreringen som platsen för den verkliga ledningen. Sådan lagstiftning finns t.ex. i Storbritannien, Nederländerna, Tyskland, Irland, Danmark och Norge. Definitionen av platsen för den verkliga ledningen varierar från en stat till en annan, men den kan t.ex. vara platsen för den dagliga ledningen eller basera sig på en helhetsbedömning av verksamheten.

Med stöd av den gällande lagstiftningen i Finland kan ett utländskt samfunds plats där ledningen finns dock ge upphov till ett sådant fast driftställe som avses i 13 a § i inkomstskattelagen, och i fråga om inkomsten från ett sådant driftställe är det utländska samfundet begränsat skattskyldigt i Finland. En plats där ledningen finns och som ger upphov till ett fast driftställe behandlas närmare i avsnitt 2.6. Enligt skatteavtal kan t.ex. rörelseinkomsten som ett samfund med hemvist i ena avtalsstaten förvärvat i den andra avtalsstaten beskattas i den andra staten endast om samfundet har ett fast driftställe i den andra staten.

Utöver fastställandet av ett samfunds skatterättsliga hemvist och bedömningen av uppkomsten av ett fast driftställe är en tredje central lagstiftning som hänför sig till skattestatusen den nationella lagstiftningen om bassamfund. I Finland ingår bestämmelserna om bassamfund i lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund. Om lagen är tillämplig beskattas ett utländskt samfunds inkomst som inkomst för bassamfundets aktieägare eller fasta driftsställe med skatterättslig hemvist i Finland. Enligt lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund är det bassamfundets aktieägare och inte det utländska bassamfundet som är skattskyldig.

2.5 Fastställande av ett samfunds hemvist

2.5.1 Allmänt

Med ett samfunds hemvist kan avses samfundets bolagsrättsliga hemort eller hemstat, skatterättsliga hemviststat enligt nationell skattelagstiftning eller hemviststat enligt ett skatteavtal.

2.5.2 Bolagsrättslig hemort

I 2 kap. 3 § 1 mom. 2 punkten i aktiebolagslagen (624/2006) avses med ett aktiebolags hemort den kommun i Finland som är bolagets hemort och som anges i bolagsordningen. I bolagsordningen ska anges den kommun i Finland som är bolagets hemort. Bolaget kan bedriva sin verksamhet på flera kommuners område och även utomlands, men dess hemort kan vara endast en finländsk kommun. Hemorten är i princip helt valfri. Som hemort ska dock i allmänhet väljas den kommun där bolagets centralförvaltning, dvs. i allmänhet huvudkontoret, finns eller där styrelsen normalt sammanträder, eller den ort där verkställande direktören är verksam.

Den bolagsrättsliga hemorten har en direkt inverkan t.ex. på tillämpningen av bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, nedan *EUF-fördraget*. Artikel 49 i EUF-fördraget innehåller bestämmelser om etableringsrätt. Enligt artikeln ska inom ramen för nedanstående bestämmelser inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital. Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen kan enligt EUF-fördraget åberopa etableringsrätten. Motsvarande bestämmelser finns i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Enligt artikel 63 i EUF-fördraget ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna. Fri rörlighet för kapital kan åberopas också av bolag som är etablerade i s.k. tredjeländer, dvs. någon annanstans än i Europeiska unionens medlemsstater och stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Åberopan-

det av frihetsrättigheten är bundet till den bolagsrättsliga hemvisten och inte till den skatterättsliga hemvisten, även om frihetsrättigheten inverkar på tillämpningen av de nationella skattebestämmelserna.

Enligt EU-domstolens avgörande C-210/06, Cartesio utgör artikel 43 EG, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, inte hinder för lagstiftning i en EU-medlemsstat enligt vilken ett bolag som bildats enligt den nationella rätten i den medlemsstaten hindras från att flytta sitt säte till en annan medlemsstat och samtidigt behålla sin status av bolag enligt den nationella rätten i den medlemsstat enligt vars lagstiftning det har bildats.

I fråga om den bolagsrättsliga hemorten kan EU-domstolens rättspraxis sammanfattas så att obefogad inskränkning av den i grundfördraget föreskrivna etableringsfriheten är att det förutsätts att bolaget har sin bolagsrättsliga registrerade hemort och bolagsrättsliga verkliga ledning i samma medlemsstat. Finlands lagvalsregler om den internationella privaträttsliga bolagsrätten överensstämmer med EU-domstolens praxis, dvs. aktiebolagslagen förutsätter inte att den verkliga ledningen eller huvudkontoret finns i Finland, och med tanke på erkännandet av ett bolag från en annan medlemsstat har det ingen betydelse var den bolagsrättsliga verkliga ledningen eller huvudkontoret finns.

Bolagsrättsligt har det inte tidigare varit möjligt att flytta hemorten till en annan stat i fråga om andra bolag än europabolag. Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/2121 om ändring av direktiv (EU) 2017/1132 vad gäller gränsöverskridande ombildningar, fusioner och delningar antogs i november 2019. Ändringen gör det möjligt att flytta ett aktiebolags säte till en annan medlemsstat. Ändringen i direktivet ska genomföras före utgången av januari 2023.

2.5.3 Bestämmande av ett samfunds hemvist i inkomstskattelagstiftningen

Begreppet hemviststat är etablerat inom internationell skatterätt såväl i staternas nationella bestämmelser som i skatteavtal. Internationellt sett är det vanligt att staterna fastställer ett samfunds skatterättsliga hemviststat enligt de nationella bestämmelserna så att den skatterättsliga hemviststaten är den stat där bolagets bolagsrättsliga registreringsort eller verkliga ledning finns. I allmänhet är fastställandet av den skatterättsliga hemviststaten på de två ovan beskrivna sätten alternativa i förhållande till varandra i bestämmelserna. Den skatterättsliga hemviststaten är den stat där någondera av villkoren uppfylls. Nedan i avsnitt 5.2 Lagstiftning och andra handlingsmodeller i utlandet, granskas olika länders bestämmelser om hur den skatterättsliga hemviststaten fastställs.

Vissa direktiv om inkomstbeskattning har antagits. Tillämpningen av direktiven påverkas av den skatterättsliga hemviststaten och särskilt av skatteavtalens bestämmelser om hemviststaten enligt avtalet. Tillämpningen av rådets direktiv 2009/133/EG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan, nedan *direktivet om företagsomstruktureringar*, förutsätter bl.a. att bolaget enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat för skatteändamål anses hemmahörande i den medlemsstaten. Bolaget får inte heller enligt skatteavtal som ingått med tredjeland för skatteändamål ha sin hemvist utanför EU.

Motsvarande bestämmelser finns i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, nedan *direktivet om moder- och dotterbolag*, samt i rådets direktiv 2003/49/EG om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royalties som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater, nedan *direktivet om räntor och royalties*.

Kommissionen antog 2016 förslagen till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas COM(2016) 685 final, nedan *förslaget om en gemensam bolagsskattebas*, samt till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas COM(2016) 683 final, nedan *förslaget om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas*. Dessa ersatte det tidigare förslaget till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas COM(2011) 121 final. Hemvist definieras också i förslaget om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas. Enligt det anses ett företag som har skatterättslig hemvist i flera medlemsstater, ha skatterättslig hemvist i den medlemsstat där dess verkliga ledning finns.

2.5.4 Fastställande av samfunds hemvist i skatteavtal och i OECD:s modellavtal för skatter

Tillämpningen av bestämmelserna i ett skatteavtal förutsätter att den skattskyldiges hemviststat enligt skatteavtalet erkänns. Utgångspunkten är att den skattskyldige enligt skatteavtalet har sin hemvist i den stat som är hemviststat enligt avtalsstatens nationella skattelagstiftning, dvs. i den stat där den skattskyldige är skyldig att betala skatt på sina världsvida inkomster. När skatteavtal tillämpas kan en fysisk eller juridisk person enligt de bägge avtalsslutande staternas nationella lagstiftning ha sin skatterättsliga hemvist i staten. Då är det fråga om s.k. dubbel hemvist. En juridisk person har enligt ett skatteavtal s.k. dubbel hemvist, om den enligt två staters nationella bestämmelser har skatterättslig hemvist i vardera staten, dvs. den är allmänt skattskyldig i de båda avtalsstaterna.

Enligt artikel 4 punkt 1 i OECD:s modellavtal för skatter anses en juridisk person ha hemvist i den stat där den enligt den statens nationella lagstiftning är skattskyldig på grundval av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Med domicil avses i detta sammanhang hemvist. En viktig utgångspunkt för tillämpningen av OECD:s modellavtal för skatter är vilken skatterättslig ställning den person som definieras i artikel 3 i avtalet har enligt avtalsstatens nationella lagstiftning. Hemsigt, bostadsort och platsen för ledning är exempel på sådana grunder enligt vilka en person enligt den interna lagstiftningen kan vara allmänt skattskyldig i en avtalsstat.

I artikel 4 punkt 3 i OECD:s modellavtal för skatter finns en bestämmelse om fastställande av hemvisten enligt skatteavtalet när en juridisk person har dubbel hemvist. År 2017 ändrades OECD:s modellavtal för skatter så att hemvisten för andra personer som har dubbel hemvist än fysiska personer fastställs genom ett avtalsförfarande mellan de behöriga myndigheterna. Vid avtalsförfarandet beaktas var aktörernas verkliga ledning finns, platsen för registreringen eller bildandet samt andra relevanta omständigheter. Om ett avtal om hemvisten inte nås, är dessa aktörer inte berättigade till den skatteförmån eller skattefrihet som avses i skatteavtalet annat än i den utsträckning som de behöriga myndigheterna har kommit överens om i avtalet. De flesta skatteavtal som Finland ingått baserar sig på OECD:s modellavtal för skatter.

I en kommentar till modellavtalet för skatter konstateras det i fråga om artikel 4 punkt 3 att punkten ska tillämpas på bolag och andra sammanslutningar av personer, oberoende av om de är juridiska personer eller inte. De behöriga myndigheterna avgör situationer med dubbel hemvist i fråga om andra än fysiska personer genom ett ömsesidigt avtalsförfarande. Enligt kommentaren ska myndigheterna i detta förfarande beakta omständigheter såsom styrelsens eller ett motsvarande organs sammanträdesplats, var verkställande direktören och den övriga högsta ledningen i allmänhet är verksam, var den erfarna ledningen sköter dagliga ärenden, var huvudkontoret finns, vilken stats lagstiftning som bestämmer den rättsliga ställningen samt var bokföringen förvaras. Dessutom beaktas huruvida definitionen av juridisk person kan möjliggöra en otillbörlig tillämpning av bestämmelserna i ett skatteavtal i den ena avtalsstaten, men inte i den andra avtalsstaten. Innan OECD:s modellavtal för skatter ändrades år 2017 avgjordes en situation med dubbel hemvist för andra än fysiska personer enligt modellavtalet för skatter så

att hemviststaten vid tillämpningen av skatteavtal är den stat där personens verkliga ledning finns.

En motsvarande bestämmelse om hur situationer med dubbel hemvist för andra än fysiska personer ska avgöras ingår också i den multilaterala s.k. MLI-konventionen (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, *MLI-konventionen*) som ingicks 2016 inom ramen för OECD:s och G20-ländernas s.k. BEPS-projekt (Base Erosion and Profit Shifting, *BEPS*) för att motverka urholkning av skattebasen och överföring av vinster. Genom konventionen genomfördes BEPS-åtgärderna i anslutning till skatteavtal så att det blev möjligt att ändra talrika bilaterala skatteavtal genom en multilateral konvention utan att behöva ändra varje bilateralt avtal separat. Finland godkände inte nämnda valfria bestämmelse när konventionen undertecknades, så i Finlands avtal iakttas de enskilda avtalens tidigare bestämmelser om hur situationer med dubbel hemvist ska avgöras. I flera finländska avtal finns dock en bestämmelse enligt vilken de behöriga myndigheterna avgör situationer med dubbel hemvist i fråga om andra än fysiska personer. Bestämmelsen är tillämplig förutom på juridiska personer också på alla andra som avses i skatteavtalet, med undantag för fysiska personer.

Trots ändringen av modellavtalet för skatter år 2017 avgör staterna fortfarande situationer med dubbel hemvist direkt på basis av var den verkliga ledningen finns, om så överenskomms i ett enskilt avtal. I skatteavtal som Finland ingått avgörs situationen med dubbel hemvist för ett samfund på basis av var den verkliga ledningen finns i 36 avtal, genom ett ömsesidigt avtal mellan de behöriga myndigheterna i 36 avtal och på basis av var samfundet bildats i ett skatteavtal. I ett avtal ingår dessutom den s.k. tie-breaker-regeln, dvs. hemviststaten avgörs i enlighet med de kriterier som fastställts enligt artikeln om hemvist i avtalet. Till dessa hör först nationalitet, sedan platsen för den verkliga ledningen och slutligen ett ömsesidigt avtal mellan de behöriga myndigheterna.

Med stöd av den gällande nationella lagstiftningen kan ett utländskt samfund inte vara allmänt skattskyldigt, vilket innebär att det i allmänhet inte uppstår situationer med dubbel hemvist för utländska samfund i Finland. Exempelvis i Storbritannien, Norge och Danmark kan ett finländskt bolag vara allmänt skattskyldigt, om bolagets verkliga ledning finns där.

Ett inhemskt samfund förblir enligt den nationella lagstiftningen fortfarande allmänt skattskyldigt i Finland, även om samfundet enligt ett skatteavtal har sin hemvist i en annan stat. I beslut HFD 2003:33 ansågs ett finländskt bolag ha hemvist i Danmark enligt det nordiska skatteavtalet. Då kunde koncernbidrag inte ges det inhemska aktiebolaget, eftersom det enligt skatteavtalet hade hemvist i en annan stat. Detta trots att bolaget fortfarande var allmänt skattskyldigt i Finland. Däremot blir t.ex. ett brittiskt samfund enligt brittisk lagstiftning begränsat skattskyldigt om det enligt ett skatteavtal har hemvist i en annan stat. I Norge betraktas ett samfund som enligt ett skatteavtal har hemvist i en annan stat dock inte som allmänt skattskyldigt i Norge, även om samfundet på basis av platsen för verkliga ledningen i princip skulle betraktas som allmänt skattskyldigt i Norge.

I artikel 8 i skatteavtalen föreskrivs om beskattning av sjöfart, trafik på inre vatten och luftfart. Inkomst som företag i en avtalsslutande stat förvärvar genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i den stat där företaget har sin verkliga ledning. Inkomst som företag förvärvar genom användningen av en båt i trafik på inre vatten beskattas endast i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning. Om företag som bedriver sjöfart eller trafik på inre vatten har sin verkliga ledning ombord på ett fartyg eller en båt, anses ledningen finnas i den avtalsslutande stat där fartyget eller båten har sin hemmahamn, eller om de inte har hemmahamn, där deras användare har sin hemvist. I modellavtalet för skatter från

2017 har trafiken på inre vatten och hänvisningen till att inkomsten beskattas i den stat där den verkliga ledningen finns strukits ur artikeln.

Flyttningen av den plats den verkliga ledningen utövas enligt ett skatteavtal till en annan avtalslutande stat har i rättspraxis också bedömts med stöd av bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). Rättsfrågan i Helsingfors förvaltningsdomstols avgörande 18.5.2016 nr 16/0592/4 var huruvida det genom flyttningen av A Holding Oy:s verkliga ledning till Storbritannien på konstgjord väg hade skapats ett arrangemang med hjälp av vilket bolaget befriades från beskattning i Finland av räntan på fordran avseende köpesumman för dotterbolagets aktier. På basis av utredningen i ärendet måste man anse att bolagets verkliga ledning hade funnits i Storbritannien efter företagsförvärvet. Därför måste bolaget anses ha hemvist där enligt skatteavtalet. Den omständigheten att Storbritannien de facto inte hade beskattat bolaget för den förvärvade ränteinkomsten saknade betydelse för fastställandet av hemvisten enligt skatteavtalet. Om A Holding Oy skulle påföras skatt på sin ränteinkomst i Finland samtidigt som Storbritannien anser att ränteinkomsten omfattas av dess beskattningsrätt, skulle en sådan åtgärd vara ägnad att hindra bolaget från att utöva sin etableringsfrihet enligt EUF-fördraget och därmed utgöra en inskränkning av etableringsfriheten. A Holding Oy:s etablering i Storbritannien kunde inte utifrån objektiva faktorer betraktas som ett rent konstlat arrangemang. Det ansågs att det för flyttningen av platsen för ledningen till Storbritannien och den därpå följande fusionen hade lagts fram företagsekonomiska grunder som var beroende av beskattningen, och därför kunde 28 § i lagen om beskattningsförfarande inte tillämpas i situationen.

I synnerhet utvecklingsländerna stöder sig i sina egna avtalsförhandlingar på FN:s modellavtal för skatter, i vilket bestämmelserna delvis avviker från OECD:s modellavtal för skatter. I FN:s modellavtal för skatter avgörs situationer med dubbel hemvist utifrån platsen för den verkliga ledningen på samma sätt som i OECD:s modellavtal för skatter före ändringen 2017.

2.6 Uppkomsten av ett fast driftställe utifrån platsen för den verkliga ledningen

Bestämmelser om fasta driftställen finns i 13 a § i inkomstskattelagen. I artikel 5 i skatteavtalen finns bestämmelser om fast driftställe. Med fast driftställe avses ett utländskt företags begränsade skattskyldighet i den stat där det fasta driftstället finns.

I artikel 5 i OECD:s modellavtal för skatter definieras fast driftställe. Med fast driftställe avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Som fast driftställe betraktas i synnerhet plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad, gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar. Denna förteckning i modellavtalet för skatter är inte uttömmande. I modellavtalet för skatter finns en s.k. positiv lista, dvs. en exempelförteckning över platser som kan betraktas som fasta driftställen. Definitionen av fast driftställe i de skatteavtal som Finland ingått baserar sig på OECD:s modellavtal. Olika skatteavtal kan dock i fråga om detaljerna avvika från modellavtalet. I artikel 7 i skatteavtalen finns bestämmelser om beskattningen av inkomst av rörelse. Enligt den kan vinsten för ett företag som är bosatt i en avtalslutande stat beskattas i källstaten endast om rörelse bedrivs i denna andra stat från ett fast driftställe enligt artikel 5. Om företaget bedriver rörelse från ett fast driftställe, får den inkomst som är hänförligt till driftstället beskattas i den stat där driftstället finns.

Enligt uppdateringen 2017 av OECD:s modellavtal för skatter kan t.ex. en representant allt oftare bilda ett fast driftställe när det finns en nära förbindelse mellan huvudmannen och en agent när en agent eller en kommissionär agerar uteslutande eller nästan uteslutande för ett eller flera

sådana s.k. närstående bolags räkning. Ändringen påverkar inte Finlands skatteavtal på basis av MLI-konventionen, eftersom Finland inte har godkänt ändringen av konventionen till denna del.

I skatteförvaltningens anvisning Inkomstbeskattning av utländska samfund i Finland – Rörelseinkomst och andra inkomster för ett utländskt samfund från Finland (A70/200/2018) konstateras det att enligt exempelförteckningen i artikel 5 punkt 2 i modellskatteavtalet kan en ledningsplats utgöra fast driftställe utifrån huvudregeln. Följaktligen krävs det att även en ledning är stadigvarande. I anvisningen hänvisas det till HFD 1999/1031, där det har ansetts att en ledning kan finnas t.ex. i ett annat företags lokaler. Det har också ansetts att ledningen kan finnas hemma hos en ledningsperson för företaget. I anvisningen konstateras det att en ledning är en plats där man fattar beslut som gäller hela företaget eller flera av företagets verksamhetsställen. Besluten ska vara aktiva och självständiga beslut som gäller företagets affärsverksamhet. Bedömningen av om beslutsfattandet är ledningsverksamhet eller inte ska göras som en helhetsbedömning, med beaktande av bl.a. företagets storlek och karaktären på dess verksamhet. Enbart den plats där bolagsstämma eller styrelsemöten hålls är enligt anvisningen inte avgörande då man fastställer om en ledningsplats bildas eller inte. Ett företag kan ha flera ledningsplatser i flera olika länder. Däremot kan det enligt artikel 4 i modellavtalet för skatter finnas endast en verklig ledning. En ledningsplats som inte är en verklig ledning kan dock utgöra fast driftställe.

Bestämmelser om utländska företags skattskyldighet finns i 9, 10 och 13 a § i inkomstskattelagen och i 83 § i lagen om beskattningsförfarande. Enligt 10 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen är inkomst som en begränsat skattskyldig har förvärvat i Finland bl.a. inkomst av rörelse som har bedrivits eller av yrke som har utövats här. Begränsat skattskyldiga är i allmänhet skyldiga att betala skatt till Finland endast på inkomster som förvärvats i Finland, såsom inkomst av rörelse som bedrivits eller yrke som utövas här. Om ett utländskt samfund har ett fast driftställe i Finland är samfundet skyldigt att betala skatt för all inkomst som hänför sig till detta fasta driftställe.

Den plats för ledningen som ger upphov till ett fast driftställe samt platsen för den verkliga ledningen är två olika begrepp. Ett företag kan ha flera fasta driftställen som uppkommit på basis av platsen för ledningen, men det finns bara en plats för den verkliga ledningen, även om begreppen kan överlappa varandra. De beslut som fattas på platsen för ledningen ska vara betydande för företaget. Det fasta driftställe som uppkommer på basis av platsen för ledningen baserar sig i situationer med skatteavtal på bestämmelserna i skatteavtalen. Bestämmelserna i den nationella lagstiftningen är inte avgörande vid tolkningen av begreppet. Eftersom ett skatteavtal inte kan utvidga den beskattningsrätt som föreskrivs i de nationella bestämmelserna, medför platsen för ledningen enligt skatteavtalet inte beskattningsrätt för ett fast driftställe, om rörelseinkomsten inte kan beskattas enligt de nationella bestämmelserna. I artikel 4 punkt 1 i OECD:s modellavtal för skatter är den plats för ledningen som ska fastställas när det gäller hemviststat enligt skatteavtal ett begrepp som enbart baserar sig på den avtalsslutande statens nationella lagstiftning. Platsen för den verkliga ledningen är i regel den plats där den högre ledningen, såsom styrelsen eller någon annan högre ledning, fattar beslut, men den plats för ledningen som ger upphov till ett fast driftställe kan också vara den plats där den övriga verkställande ledningen fattar beslut.

I högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 1999:25 ansågs det att det i Finland uppkommer ett fast driftställe, eftersom ledningen och förvaltningen för ett bolag som är verksamt utomlands på Caymanöarna fanns i Finland. Bolaget X Ltd, som var registrerat på Caymanöarna, hade sedan den 23 oktober 1989 hört till koncern Y som ett helägt koncernbolag. Bolaget X Ltd, vars bransch var uthyrning av fartyg, var i Finland ett rörelsebedrivande begränsat skattskyldigt samfund. X Ltd:s rörelseinkomst härrörde från uthyrning av tre fartyg, som registrerats

i Bahamas fartygsregister, genom ett bareboat charter-avtal till det finska moderbolaget Y. Moderbolaget hade hyrt fartygen vidare på bareboat-villkor till sitt dotterbolag. Bolagets adress var ett företag som skötte juridiska frågor på Caymanöarna. B som hörde till det här företags ledning hade även verkat som ombud-sekreterare i X Ltd. Det hade betalats ersättning till detta företag för de tjänster som B och det företag på Caymanöarna som skötte juridiska frågor utfört. Det hade inte påvisats att B hade deltagit i arbetet i X Ltd:s styrelse. Med undantag av B var alla styrelsemedlemmar i X Ltd finländare som representerade Y eller var anställda hos Y och som bodde i Finland. Beslut som gällde X Ltd hade fattats i Helsingfors och bolagets verksamhet hade i allmänhet skett i Finland med Y:s personal och i Y:s lokaler. X Ltd:s bokföring och revision hade skötts i Finland. HFD fäste uppmärksamhet vid att X Ltd, som är registrerat på Caymanöarna, inte hade lokaler eller personal på Caymanöarna och inte hade betalat några löner där. Beslut som gällde X Ltd hade fattats i Helsingfors och bolagets verksamhet hade i allmänhet skett i Finland och med den finländska koncernens personal och i dess lokaler. X Ltd:s bokföring och revision hade skötts i Finland. HFD ansåg att X Ltd:s styrelse i Finland hade svarat för att förutom representera koncernens moderbolag i bolaget och ta hand om ordnandet av bolagets administration och verksamhet även svarat för den operativa ledningen och skötseln av löpande administrativa ärenden.

2.7 Lagstiftning om bassamfund

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 eller fast driftställe. För att bestämmelserna ska tillämpas ska det utländska samfundets eller fasta driftställets 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. Bassamfundslagen ändrades genom lag 1364/2018, som trädde i kraft 2019. Genom lagändringen har bestämmelserna om bassamfund i artiklarna 7 och 8 i direktivet mot skatteflykt genomförts i Finland. I samband med genomförandet av direktivet ändrades bassamfundslagen också till vissa andra delar.

Med stöd av bassamfundslagen är bassamfundsinkomst skattepliktig inkomst för i Finland allmänt skattskyldiga fysiska personer och juridiska personer. Enligt 1 § i bassamfundslagen är en andel av ett utländskt bassamfunds inkomst skattepliktig inkomst för en begränsat skattskyldig, om andelen hänför sig till ett i 13 a § i inkomstskattelagen avsett fast driftställe som den begränsat skattskyldige har i Finland.

Som bassamfund kan betraktas utländska samfund och t.ex. utländska bolag, fonder, stiftelser och truster. 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 företag. Ett fast driftställe anses dock inte vara ett bassamfund, om dess inkomst har beskattats i det utländska samfundets hemviststat. En utvidgning av den allmänna inkomstskattskyldigheten till utländska samfund vars verkliga ledning utövas i Finland kan i vissa situationer leda till att utländska samfund som tidigare betraktats som bassamfund, i och med lagändringen betraktas som allmänt skattskyldiga i Finland.

2.8 Bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

I EUF-fördraget ingår bestämmelser om förbud mot diskriminering på grund av nationalitet (artikel 18), rätt att fritt röra sig och uppehålla sig (artikel 21), fri rörlighet för arbetskraft (artikel 45), fri etableringsrätt (artikel 49), fritt tillhandahållande av tjänster (artiklarna 56–62) samt fri

rörlighet för kapital (artiklarna 63–66). Artikel 107 i EUF-fördraget innehåller ett principiellt förbud mot statligt stöd.

EUF-fördragets fyra grundläggande friheter är fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital. De grundläggande friheterna innefattar rätten att komma in på marknaden och åtnjuta jämlikhet på marknaden. Jämlikhet på marknaden innebär att diskriminering på grund av nationalitet eller ursprung förhindras. Både direkt och indirekt diskriminering är förbjuden. En viktig princip vid sidan av förbudet mot diskriminering är likabehandling. I EU-domstolens avgöranden i skattefrågor har det i allmänhet inte varit nödvändigt att använda sig av den allmänna diskrimineringsbestämmelsen i artikel 12 i EUF-fördraget, eftersom diskriminering har förhindrats med hjälp av särskilda artiklar i fördraget. I domstolens avgörandepraxis har utgångspunkten varit att den allmänna diskrimineringsbestämmelsen tillämpas självständigt endast om en särskild diskrimineringsbestämmelse inte lämpar sig för situationen. I sina beslut har EU-domstolen ansett att det förekommer diskriminering som strider mot EUF-fördraget när liknande situationer behandlas olika eller olika situationer behandlas på samma sätt. Villkoren för diskriminering anses vara uppfyllda när situationerna är jämförbara och situationerna till väsentliga drag är likadana.

I EU:s rättspraxis har utgångspunkten varit att allmänt och begränsat skattskyldiga kan beskattas på olika sätt. Olika beskattning är dock förbjuden diskriminering bl.a. om det objektivt sett konstateras att liknande situationer beskattas olika. Vid denna granskning ska man också bedöma om t.ex. ett inhemskt och ett utländskt samfund i tillräcklig utsträckning befinner sig i en jämförbar situation för att bestämmelsen ska tillämpas på det utländska samfundet om samfundet skulle vara inhemskt. Om det är fråga om diskriminering kan det bli fråga om rättfärdigande-grunder (rule of reason), vilka omfattar bl.a. upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang, säkerställande av en effektiv skattekontroll och motverkande av skatteflykt. Detta förutsätter också att proportionalitetsprincipen iakttas. Då ska bestämmelserna stå i skälighetsproportion till det allmänintresse som ska skyddas. Om allmänintresset kan tryggas genom mindre restriktiva bestämmelser, uppfylls inte proportionalitetsprincipen.

2.9 Förhindrande av missbruk av skatteavtal samt bestämmelser om förbud mot diskriminering

2.9.1 Förhindrande av missbruk av skatteavtal

Artikel 7 i MLI-konventionen innehåller bestämmelser om förhindrande av avtalsmissbruk. Bestämmelserna baserar sig på OECD:s BEPS-åtgärd 6, som syftade till att förhindra s.k. treaty shopping-situationer. Det är fråga om treaty shopping-situationer t.ex. när en person som inte har sin hemvist i någondera avtalsstaten ingår ett arrangemang, t.ex. bildar ett s.k. brevlådebolag med hjälp av vilket personen i fråga kan dra nytta av ett enskilt skatteavtal.

Huvudregeln är att missbruk kan förhindras antingen genom ett test av det huvudsakliga syftet (Principal Purpose Test, nedan *PPT-testet*) eller genom en bestämmelse om begränsning av förmåner (Limitation on Benefits, *LOB-regeln*). Om dessa bestämmelser mot missbruk är tillämpliga, kan den person som avses i avtalet, dvs. den person som avtalet tillämpas på, t.ex. inte dra nytta av förmånerna i avtalet i fråga om en viss inkomsttyp. Enligt PPT-testet ska avtalsförmåner inte ges för en viss inkomst, om ett av de huvudsakliga syftena med ett visst arrangemang eller en viss åtgärd har varit att få denna förmån. En förmån kan dock ges om det kan visas att givandet av förmånen är i överensstämmelse med syftet med bestämmelserna i skatteavtalet. LOB-regeln om begränsning av förmåner kan vara antingen begränsad eller omfattande. Exempelvis i avtalet mellan Finland och Amerikas förenta stater finns en LOB-regel som i stor utsträckning motsvarar MLI-konventionens omfattande LOB-regel.

I BEPS-projekt uppfyller bestämmelsen om begränsning av skatteavtalsförmånera minimistandarden och Finland har valt PPT-testet som begränsningsmetod. I vissa av Finlands gällande skatteavtal finns redan bestämmelser om förhindrande av missbruk av avtalsförmåner.

I MLI-konventionen finns dessutom en bestämmelse om förhindrande av missbruk av fasta driftställen i ett tredjeland. I dessa situationer kan missbruk uppkomma när det fasta driftställets inkomst är befriad från skatt i den avtalsslutande staten. När Finland anslöt sig till konventionen godkände Finland inte denna bestämmelse. I sina skatteavtal använder Finland avräkningsmetoden som huvudsaklig metod för undanröjande av dubbelbeskattning. Bestämmelsen har inte stor betydelse för Finland när bägge avtalsstaterna i sina avtal tillämpar avräkningsmetoden som metod för undanröjande av dubbelbeskattning. Det har avtalats om tillämpning av undantagandemetoden endast i de äldre skatteavtalen, som omfattar avtalen med Egypten (220/1966, FördrS 12) och Frankrike (184/1972, FördrS 8). Vid tillämpningen av undantagandemetoden är inkomst som hänför sig till ett fast driftställe skattefritt i Finland.

2.9.2 Förbud mot diskriminering i skatteavtal

Det förbud mot diskriminering som ingår i skatteavtalen innebär bl.a. att en stat under samma omständigheter inte får beskatta medborgare i en annan avtalsstat strängare än sina egna medborgare. Bestämmelser om detta finns i artikel 24 i avtalen. Artikeln innehåller förbud mot diskriminering på grund av nationalitet, förbud mot diskriminering i fråga om fast driftställe och förbud mot diskriminering på grund av möjlighet att göra avdrag för räntor och andra motsvarande inkomstposter. Skatteavtalen tillåter att skattskyldiga indelas i allmänt och begränsat skattskyldiga samt en skattemässig behandling som är beroende av denna indelning. Förbudet mot diskriminering i skatteavtal förutsätter, om ett utländskt bolag jämföras eller borde jämföras med ett inhemskt bolag, att det utländska bolaget beskattas på samma sätt. Om ett utländskt bolag jämföras med ett inhemskt bolag, ska den skattemässiga behandlingen av dem båda bestämmas på samma sätt, eftersom det i skatteavtalens bestämmelser om förbud mot diskriminering inte finns någon rättfärdigandegrund.

2.10 Värdering av tillgångar när den allmänna skattskyldigheten börjar

I promemorian 16/2013 av sakkunnigarbetsgruppen för näringsbeskattningen konstateras det att en ändring av bestämmelserna om hemvist ökar behovet av att föreskriva om värdering av tillgångar i situationer där ett utländskt samfund blir skattskyldigt i Finland. Arbetsgruppen ansåg att om bestämmelserna i samfundens skatterättsliga hemviststat ändras, bör det i lagstiftningen tas in bestämmelser om värdering av tillgångar i inflyttningssituationer.

Genom lag 1577/2019 har bestämmelserna om utflyttningsbeskattning enligt artikel 5 i direktivet mot skatteflykt genomförts. Genom lag 1577/2019 fogades en ny 51 f § till lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968). Enligt den paragrafen ska när tillgångar, den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe överförs till Finland, det i 51 e § 3 mom. avsedda s.k. utflyttningsvärde som fastställts i den medlemsstat från vilken utflyttningen sker betraktas som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna, om tillgångarna har värderats till värdet enligt det momentet i den överlåtande medlemsstaten. Enligt 51 e § 3 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avses med utflyttningsvärde det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan sådana villiga köpare och säljare som inte är i intressegemenskap vid en direkt transaktion. Enligt paragrafen lämpar sig bestämmelsen för situationer där den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe flyttas till Finland från en annan medlemsstat, dvs. det är fråga om EU:s interna relation.

I regeringens proposition RP 76/2019 rd konstateras det att det enligt direktivet ska föreskrivas om utflyttningsbeskattning i en situation där en skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan stat, med undantag för sådana tillgångar som fortsatt har verkligt samband med ett fast driftställe i den första medlemsstaten. I den propositionen har det ansetts motiverat att föreskriva om utflyttningsbeskattning även i en situation där hemvisten anses ha flyttats till en annan stat med stöd av ett skatteavtal, men bolaget med stöd av den nationella lagstiftningen ändå förblir allmänt skattskyldig i Finland.

Enligt 52 g § 5 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet ska vid beskattningen av ett europabolag eller en europeisk kooperativ förening som flyttat sin stadgeenliga hemort från en annan medlemsstat till Finland tillämpas det som föreskrivs i 51 f § vid bestämmandet av anskaffningsutgiften för de tillgångar som överförts till Finland.

2.11 Utländska sammanslutningars grundanmälan till handelsregistret

I 3 § 1 mom. 4 punkten i handelsregisterlagen (129/1979) föreskrivs det om en utländsk sammanslutnings och stiftelses skyldighet att göra en grundanmälan till handelsregistret, om sammanslutningen eller stiftelsen grundar en filial i Finland eller om det är fråga om sådan gränsöverskridande kombinationsfusion och delning där den nya sammanslutningen registreras i Finland.

Bestämmelser om registrering av filial finns också i lagen angående rättighet att idka näring (122/1919). Enligt 1 § 1 mom. 3 punkten i den lagen får laglig och med god sed förenlig näring idkas av utländska sammanslutningar och stiftelser som registrerat en filial i Finland och som har bildats enligt lagstiftningen i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som har sin stadgeenliga hemort, sin centralförvaltning eller sin huvudsakliga verksamhetssort i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Patent- och registerstyrelsen kan enligt paragrafens 2 mom. bevilja också andra utländska sammanslutningar och stiftelser än de i 1 mom. avsedda utländska sammanslutningar och stiftelser som registrerat en filial tillstånd att idka näring.

Filial definieras i 2 § i lagen angående rättighet att idka näring. Enligt paragrafens 1 mom. avses med filial i den lagen en sådan del av en utländsk sammanslutning eller stiftelse som i Finland, från ett fast driftställe beläget här i landet, fortlöpande driver rörelse eller utövar yrke i den utländska sammanslutningens eller stiftelsens namn och för dess räkning. Enligt paragrafens 2 mom. föreskrivs det särskilt om filialer till försäkringsbolag samt till kreditinstitut och finansiella institut.

Enligt andra meningen i 5 § 2 mom. i lagen om tillhandahållande av tjänster (1166/2009) har även en tjänsteleverantör som är etablerad i enlighet med lagstiftningen i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och har sin stadgeenliga hemort, sin centralförvaltning eller sitt huvudkontor i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet rätt att utan att etablera en filial enligt 1 § 1 mom. 3 punkten i lagen angående rättighet att idka näring temporärt tillhandahålla sin tjänst i Finland.

Enligt motiveringen till 2 § 1 mom. i lagen angående rättighet att idka näring i regeringens proposition RP 162/1995 rd kan bara en del av en utländsk sammanslutnings eller stiftelses, dvs. en utländsk näringsidkares, verksamhet utgöra en filial. Filialen har en lokal och självständig förvaltning, med vilket avses den ledning och övriga personal som behövs för skötsel av den egentliga och sedvanliga affärs- eller yrkesverksamheten. Att filialens affärs- eller yrkesverksamhet är självständig framgår i praktiken av att filialen i sin affärs- eller yrkesverksamhet inte är direkt beroende av den utländska näringsidkarens styrnings- och ledningssystem.

Vidare är filialen enligt den föreslagna definitionen i RP 162/1995 rd en del av den utländska sammanslutningens eller stiftelsens organisation. Filialen är i allmänhet skyldig att följa sammanslutningens eller stiftelsens interna administrativa instruktioner och föreskrifter. Juridiskt och företagsekonomiskt sett är en utländsk näringsidkares filial underställd förvaltningen av näringsidkarens huvudrörelse. Med fast driftställe avses ett stadigvarande affärsställe, från vilket en utländsk näringsidkares filial driver rörelse eller utövar yrke.

Utländska sammanslutningar och stiftelser har således med stöd av lagen angående rättighet att idka näring rätt att fortlöpande idka näringsverksamhet i Finland genom att registrera en filial som avses i 2 § i den lagen i handelsregistret. Definitionen av filial i den gällande lagen angående rättighet att idka näring kan dock inte anses omfatta platsen för en utländsk sammanslutnings verkliga ledning.

3 Målsättning

Syftet med propositionen är att utvidga Finlands beskattningsrätt och säkerställa att samfund med tillräckliga band till Finland betraktas som inhemska och därmed allmänt skattskyldiga här. Ett syfte är också att till denna del trygga intäkterna från samfundsskatten. Propositionen syftar också till att förbättra den finska lagstiftningens tillämplighet för att avgöra situationer med dubbel hemvist för samfund samt att öka möjligheterna att avgöra dessa situationer till förmån för Finland. Avsikten med ändringen är också att försöka förhindra och begränsa situationer där någon försöker undvika allmän skattskyldighet i Finland genom att bilda ett bolag utomlands, även om ägandet, ledningen och verksamheten helt och hållet finns i Finland.

4 Förslagen och deras konsekvenser

4.1 Allmänt

I propositionen föreslås det att Finlands beskattningsrätt utvidgas så att ett samfund är allmänt skattskyldigt i Finland också på den grunden att dess verkliga ledning utövas i Finland. Syftet med den nu föreslagna ändringen i lagstiftningen är att utvidga Finlands beskattningsrätt och säkerställa att samfund med tillräckliga band till Finland betraktas som allmänt skattskyldiga här.

Det är motiverat att i Finland lägga till platsen för den verkliga ledningen som grund för samfundets skatterättsliga hemviststat, för att lagstiftningen i Finland ska motsvara gällande lagstiftning i många andra stater. Då utvidgas Finlands territoriella beskattningsrätt så att den är likadan som i flera andra stater.

Lagändringen har dessutom betydelse särskilt i situationer med dubbel hemvist i skatteavtal, vilka i allmänhet uppstår när ett samfund som har bildats eller registrerats i en stat har sin verkliga ledning i en annan stat. Genom ändringen kommer lagstiftningen i Finland att kunna tillämpas bättre än för närvarande för att lösa situationer med dubbel hemvist, i synnerhet i situationer där avtalsstaten fastställer hemviststaten endast enligt platsen där samfundet registrerats eller bildats och samfundets verkliga ledning utövas i Finland.

Enligt en utredning av enheten för utredning av grå ekonomi (7/2019, Verovilppi kansainvälisessä sijoitustoiminnassa) har företags ledning och förvaltning i fråga om investeringsbolag som bildats utomlands i syfte att undvika skatt i typiska fall skötts i Finland från ett fast driftställe, som t.ex. kan ha bildats i bolagets enda ägares och ledningspersons hem. Syftet med ändringen är således också att försöka begränsa de situationer där någon har för avsikt undvika allmän

skattskyldighet i Finland genom att bilda ett bolag utomlands, i fråga om vilket ägandet, ledningen och verksamheten helt och hållet finns i Finland.

I denna proposition föreslås det att det i 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen föreskrivs att som allmänt skattskyldig också betraktas ett utländskt samfund vars verkliga ledning utövas i Finland. Det föreslås att 9 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen ändras så att som begränsat skattskyldig betraktas andra utländska samfund än sådana som avses i momentets 1 punkt. Det föreslås att det till 9 § i inkomstskattelagen fogas ett nytt 7 mom. enligt vilket med inhemskt samfund avses ett samfund som bildats eller registrerats med stöd av finsk lagstiftning. Det föreslås att det till 9 § fogas ett nytt 8 mom., där det föreslås bestämmelser om bestämmandet av var ett utländskt samfunds verkliga ledning utövas. Ett samfund som avses ovan anses vara allmänt skattskyldigt från ingången av det skatteår som följer efter det år då det konstaterats att den verkliga ledningen utövas i Finland. För att man ska kunna undvika det besvärliga ”in-hemskt utländskt samfund” föreslås det inte att ett utländskt samfund vars verkliga ledning utövas i Finland ska betraktas som ett inhemskt samfund, utan som ett allmänt skattskyldigt utländskt samfund. För tydlighetens skull föreslås det att det till 9 § i inkomstskattelagen fogas ett nytt 9 mom., enligt vilket vad som i annan lagstiftning föreskrivs om finländska samfund ska tillämpas på utländska samfund som avses i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom.

4.2 Utvidgning av den allmänna skattskyldigheten på grundval av platsen för den verkliga ledningen

4.2.1 Samfund med hemvist i Finland

Begreppet samfund när det gäller inkomstbeskattningen definieras i 3 § i inkomstskattelagen. Definitionen är rätt omfattande och inbegriper bl.a. för särskilda ändamål förbehållna förmögenhetskomplex. Det föreslås att som allmänt skattskyldigt utländskt samfund enligt 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen betraktas utländska samfund som är jämförbara med samfund som avses i 3 § 4 och 7 punkten i inkomstskattelagen och vars verkliga ledning utövas i Finland på det sätt som avses i det nya 9 § 8 mom. i inkomstskattelagen. Dessutom förutsätts det att det utländska samfundet med stöd av lagstiftningen i den stat där det är registrerat eller bildat ska utgöra ett självständigt skattesubjekt.

4.2.2 Utvidgning av den allmänna inkomstskattskyldigheten till utländska samfund vars verkliga ledning utövas i Finland

I samband med beredningen har man utrett regleringen i de viktigaste jämförelseländer som tillämpar en bestämmelse om platsen för den verkliga ledningen, dvs. regleringen i Danmark, Norge, Tyskland, Storbritannien och Irland. I jämförelseländernas bestämmelser kunde man se en uppdelning mellan kontinentaleuropeiska länder som betonar den s.k. dagliga ledningen, och länder som tillämpar Common-law och som betonar begreppet Central management and control.

Vid fastställandet av var den verkliga ledningen utövas betonar man i Danmark den dagliga ledningen av företaget, i fråga om vilken man granskar var styrelsen och huvudkontoret finns. Till den del styrelsen ansvarar för bolagets egentliga dagliga ledning är platsen där styrelsen finns av stor betydelse för att den verkliga ledningen ska anses utövas i Danmark. I Norge granskas i motsvarande bestämmelse var ledningen på styrelsenivå och den dagliga ledningen sker. Dessutom beaktas övriga omständigheter som hänför sig till företagets organisation och verksamhet. I Norge har den dagliga ledningen definierats som ledning som utförs av personer som är direkt underställda styrelsen. I Tyskland är det med tanke på platsen för den verkliga ledningen av betydelse var bolagets högsta ledning finns, dvs. var de personer som är bemyndigade

att företräda bolaget utför ledningsuppgifter och sköter den dagliga affärsverksamheten (Tagesgeschäfte). Vid bedömningen betonar Tyskland i praktiken den plats där huvudkontoret finns.

Termen deltagande i den dagliga ledningen används i 6 kap. 16 c § i aktiebolagslagen (624/2006) och i 6 kap. 16 c § i lagen om andelslag (421/2013). I paragraferna i fråga konstateras det att revisionskommitténs medlemmar inte får delta i den dagliga ledningen av aktiebolaget eller andelslaget eller av andra sammanslutningar eller stiftelser som kan sammanställas i koncernbokslutet. Enligt regeringsproposition RP 70/2016 rd, som hänför sig till paragraferna, har man genom bestämmelsen genomfört revisionsdirektivets (2006/43/EG) bestämmelse enligt vilken revisionskommitténs medlemmar ska vara ”icke arbetande ledamöter” av företagets förvaltning. I den propositionen konstateras att begreppet ”icke arbetande ledamöter” inte är vedertaget i Finland och därför föreslås uttrycket ”att delta i den dagliga ledningen” i paragrafen. Termen ”deltagande i den dagliga ledningen” definieras dock inte närmare i den propositionen. Termerna daglig ledning och deltagande i daglig ledning ingår inte annanstans i den bolagsrättsliga nationella lagstiftningen.

Bolagsrättsligt utgörs ett samfunds ledning av styrelsen och eventuellt verkställande direktören och förvaltningsrådet i aktiebolag, andelslag och stiftelser. Aktiebolag, andelslag och stiftelser ska ha en styrelse, och dessutom kan nämnda samfund ha en verkställande direktör samt ett förvaltningsråd. Bestämmelser om dessa finns i 6 kap. 1 § i aktiebolagslagen, 3 kap. 1 § i stiftelselagen (487/2015) och 6 kap. 1 § i lagen om andelslag. Enligt 6 kap. 2 § i aktiebolagslagen svarar styrelsen för bolagets förvaltning och för att bolagets verksamhet är ändamålsenligt organiserad och för att tillsynen över bolagets bokföring och medelsförvaltningen är ordnad på behörigt sätt, dvs. styrelsen har s.k. allmän behörighet. Motsvarande bestämmelser finns i 3 kap. 2 § i stiftelselagen och 6 kap. 2 § i lagen om andelslag. Om ett samfund har en verkställande direktör hör det enligt 6 kap. 17 § i aktiebolagslagen till verkställande direktören att sköta bolagets löpande förvaltning i enlighet med styrelsens anvisningar och föreskrifter inom ramen för sin allmänna behörighet. Motsvarande bestämmelse finns i 6 kap. 17 § i lagen om andelslag. Enligt 3 kap. 15 § i stiftelselagen svarar verkställande direktören för fullgörandet av stiftelsens ändamål och sköter stiftelsens övriga dagliga förvaltning i enlighet med styrelsens riktlinjer och anvisningar inom ramen för verkställande direktörens allmänna behörighet. Förvaltningsrådet ska övervaka bolagets förvaltning, som styrelsen och verkställande direktören ansvarar för (6 kap. 21 § i aktiebolagslagen, 6 kap. 21 § i lagen om andelslag och 3 kap. 19 § i stiftelselagen. Det finns vissa skillnader mellan dessa lagar när det gäller de uppgifter som hör till förvaltningsrådet. I ett aktiebolag kan dessutom med stöd av bolagsordningen eller bolagets interna beslut finnas en ledningsgrupp. Ett sådant organ har inte bolagsrättslig beslutanderätt och bolagsrättsligt ansvar, utan är endast ett förberedande och rådgivande organ som bistår verkställande direktören i skötseln av bolagets löpande ärenden.

Avsikten vid beredningen har varit att för platsen för den verkliga ledningen och bedömningen av den hitta ett tillräckligt allmänt formulerat och allmängiltigt begrepp som är oberoende av samfundsformen och samfundets lednings- och förvaltningsstruktur. Detta har man strävat efter för att formuleringen ska omfatta många slags utländska samfund med eventuellt mycket varierande lednings- eller förvaltningsstrukturer. Vid beredningen ansågs det inte ändamålsenligt att lösgöra sig från de begrepp som används internationellt för platsen för den verkliga ledningen och skapa ett helt nytt eget begrepp. Till frågan hänför sig också aspekter som gäller avgörandet av sådana situationer med dubbel hemvist som avses i skatteavtal. Enligt OECD:s modellavtal för skatter ska situationer med dubbel hemvist för samfund avgöras genom ömsesidigt avtal mellan de behöriga myndigheterna med beaktande av bl.a. styrelsens eller ett motsvarande or-

gans sammanträdesplats, var verkställande direktören eller den övriga högsta ledningen i allmänhet är verksam, var den erfarna ledningen sköter dagliga ärenden, var huvudkontoret finns, vilken stats lagstiftning som bestämmer den rättsliga ställningen samt var bokföringen förvaras.

I propositionen föreslås det att det till 9 § i inkomstskattelagen fogas ett nytt 8 mom. enligt vilket den verkliga ledningen för ett utländskt samfund utövas på den plats där samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas. Vid bedömningen av detta ska utgångspunkten vara den plats där styrelsen eller något annat motsvarande högsta beslutande organ fattar beslut och där huvudkontoret finns. I praktiken betonas den plats där styrelsen eller något annat motsvarande högsta beslutande organ fattar beslut. Vid beredningen bedömdes det att termen ”den plats där de viktigaste besluten om den högsta dagliga ledningen fattas” i betydande grad täcker de omständigheter som nämns i kommentaren till OECD:s modellavtal för skatter och som de behöriga myndigheterna ska beakta när de avgör situationer med dubbel hemvist för samfund.

På grund av principen om EU-rättens företräde, dvs. företrädesprincipen, har en EU-rättslig bestämmelse företräde i situationer där den nationella rätten och unionsrätten inte överensstämmer med varandra. Således är det inte möjligt att genom 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen t.ex. utfärda bestämmelser som avviker från de bestämmelser om hemvist som ingår i skatterättsliga direktiv. Till ovan nämnda direktiv hör direktivet om företagsomstruktureringar, direktivet om moder- och dotterbolag samt direktivet om räntor och royalties. I situationer där direktivet om företagsomstruktureringar, direktivet om moder- och dotterbolag och direktivet om räntor och royalties tillämpas har de bestämmelser om hemvist som ingår i dessa direktiv således företräde i förhållande till de nya 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen.

4.2.3 Utländska fonder

I rättspraxis har utländska fonder bedömts från fall till fall vid beskattningen. De har t.ex. ansetts vara jämförbara med placeringsfonder, andra samfund, såsom aktiebolag, eller också har principerna för beskattningen av sammanslutningar kunnat tillämpas på dem. Från och med ingången av 2020 tillämpas bestämmelserna om inhemska placeringsfonders och specialplaceringsfonders skattefrihet med stöd av 3 § och 20 a § i inkomstskattelagen under vissa förutsättningar också på motsvarande avtalsbaserade utländska fonder.

Om en utländsk fond på det sätt som avses i avsnitt 4.2.1 kan betraktas som ett samfund som avses i 3 § i inkomstskattelagen, kan i princip de föreslagna bestämmelserna om allmän skattskyldighet på basis av platsen för den verkliga ledningen tillämpas på fonden. Fondens verkliga ledning finns på den plats där samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas. Liksom i fråga om andra samfund ska bedömningen av var den verkliga ledningen utövas också i fråga om fonderna grunda sig på en bedömning från fall till fall.

I internationella sammanhang skiljer man ofta mellan olika typer av fonder genom att hänvisa antingen till fondföretagsdirektivet eller till AIFM-direktivet, oberoende av vilken juridisk form fonden har. Det att benämningarna placeringsfond och specialplaceringsfond i Finland uttryckligen refererar till fondernas juridiska form har sin grund i lagstiftningens historia. Dessutom föreskrivs det särskilt om placeringsfonder och specialplaceringsfonder i inkomstskattelagen.

Utländska fonders rättsliga strukturer kan variera mycket. Till exempel fonder i bolagsform har vanligen en egen styrelse, medan avtalsbaserade fonder i regel ska ha ett separat förvaltningsbolag som har en egen styrelse eller någon annan motsvarande aktör som utövar beslutanderätt. Dessutom kan förvaltningen av fonderna ordnas på flera olika sätt, dvs. uppgifter i anslutning

till förvaltningen av fonderna, såsom portföljförvaltning, kan också läggas ut på en utomstående aktör (t.ex. ett kapitalförvaltningsbolag) eller så kan olika rådgivningsbolag anlitas i fondens verksamhet. Fondens verksamhet kan således inbegripa flera olika aktörer från olika stater. Som exempel kan nämnas den möjlighet som erkänns i UCITS- och AIFM-direktiven att förvalta en fond som bildats i en annan medlemsstat.

Besluten om fondernas verksamhet är också mångfasetterade och kan fattas av många olika aktörer i fondstrukturen. I enlighet med vad som konstaterats ovan finns fondens verkliga ledning på den plats där fondens viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas. Vid denna granskning fästs vikt vid lagstiftningen i den stat där den utländska fonden bildats samt dess stadgar, som har skrivits in i bolagsordningen, stiftelseurkunden eller något annat motsvarande dokument. Exempelvis beslut som gäller investeringsstrategin fattas i typiska fall av den aktör som utövar den högsta beslutanderätten, medan portföljförvaltning som genomförs i enlighet med investeringsstrategin och investeringsreglerna i typiska fall inte kan betraktas som högsta ledning, även om t.ex. de till portföljförvaltningen hörande försäljningsbesluten om placeringsobjekt i och för sig fattas dagligen. Vid utläggning på entreprenad bör man dock också beakta omfattningen av de funktioner som lagts ut och deras förhållande till det övriga beslutsfattandet. Således kan det också förekomma situationer där kapitalförvaltningsbolaget fattar fondens viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen, varvid det med tanke på var den verkliga ledningen finns är av betydelse var kapitalförvaltningsbolaget fattar de nämnda besluten om fonden.

Om det anses att en utländsk fonds verkliga ledning utövas i Finland, men tillämpningskriterierna enligt 20 a § i inkomstskattelagen uppfylls, är fonden dock ett skattefritt samfund i Finland.

I samband med beredningen har man bedömt möjligheten att i bestämmelsen ta in motsvarande undantagsbestämmelser som finns t.ex. Irland, Storbritannien och Nederländerna. Dessa länder har genom undantagsbestämmelser begränsat tillämpningen av bestämmelsen om platsen för den verkliga ledningen antingen direkt till utländska UCITS- eller AIFM-fonder eller begränsat uppkomsten av platsen för den verkliga ledningen på den grunden att en sådan utländsk fond har ett inhemskt kapitalförvaltningsbolag. Däremot tillämpar t.ex. Danmark och Norge i regel bestämmelsen om platsen för den verkliga ledningen också på utländska fonder. Emellertid finns det t.ex. i Danmark rättspraxis om fondstrukturer där kriterierna för platsen för den verkliga ledningen inte har uppfyllts. I samband med beredningen ansågs det dock inte motiverat att ta in en sådan undantagsbestämmelse i den nya 1 mom. 1 punkten och den nya 8 mom. i 9 § i inkomstskattelagen. En sådan bestämmelse skulle kunna orsaka snedvridning av konkurrensen inom fondsektorn. Man kan också bedöma att det inom fondsektorn finns fondförvaltningsmodeller genom vilka riskerna för att en plats för den verkliga ledningen ska uppkomma torde bli så små att det sannolikt inte kommer att ha någon betydande inverkan på den finländska kapitalförvaltningssektorn. Dessutom kan detta motiveras med att 20 a § i inkomstskattelagen inte heller innehåller en undantagsbestämmelse om särskild skattefrihet för alla utländska fonder. Att kategoriskt undanta vissa samfund från bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen kan också vara problematiskt med avseende på bestämmelsen om förbjudet statligt stöd i artikel 107.1 i EUF-fördraget.

4.2.4 Rederiverksamhet

Bestämmelser om tonnageskattning finns i tonnageskattelagen (476/2002). Enligt 1 § i den lagen kan ett i Finland allmänt skattskyldigt aktiebolag som bedriver internationell sjöfart för en tonnageskatteperiod i stället för beskattning av vinst av tonnageskattad verksamhet välja på fartygens dräktighet baserad tonnageskattning, i enlighet med bestämmelserna i den lagen. Bestämmelserna gäller i tillämpliga delar även ett sådant i Finland beläget fast driftställe för ett

samfund med hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen som bedriver internationell sjöfart.

Det föreslås att bestämmelsen om platsen för den verkliga ledningen också ska tillämpas på utländska samfund som bedriver rederiverksamhet. En förutsättning för tillämpningen är enligt 2 § i tonnageskattelagen att bolaget i verkligheten leds från Finland. Således ska ett utländskt samfund som bedriver rederiverksamhet från ett fast driftställe som tidigare funnits i Finland, med stöd av nya 9 § 1 mom. och 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen betraktas som allmänt skattskyldigt i Finland. Om förutsättningarna för allmän skattskyldighet på denna grund uppfylls, bestäms samfundets möjlighet att välja tonnagebeskattning som grund för beskattningen utifrån de allmänna principerna.

4.3 Frågor i anknytning till inkomstbeskattningen av ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas

4.3.1 Allmänt

Skyldigheten att betala inkomstskatt för ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas bestäms på samma sätt som för andra allmänt skattskyldiga samfund. Ett utländskt samfund är ofta allmänt skattskyldigt i den stat där det har registrerats eller bildats. Som en följd av detta kan ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas då ha så kallad dubbel hemvist enligt skatteavtalet, om det enligt de nationella bestämmelserna i de båda staterna har sin skatterättsliga hemvist i bägge staterna, dvs. det är allmänt skattskyldigt i bägge avtalsstaterna. I så fall avgörs samfundets hemvist enligt skatteavtalet i enlighet med skatteavtalet.

Bestämmelserna i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst är inte tillämpliga på utländska samfund som är allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas, eftersom dessa inte är begränsat skattskyldiga.

Till följd av det nya 9 § 9 mom. i inkomstskattelagen ska det som föreskrivs om finska samfund i inkomstskattelagstiftningen tillämpas på utländska samfund som är allmänt skattskyldiga.

4.3.2 Avdrag för förluster

I EU-domstolens avgörandepaxis har man tagit ställning till rätten att dra av förluster som uppkommit i ursprungsmedlemsstaten när ett bolags skatterättsliga hemvist har flyttats över till en annan medlemsstat.

När det gäller EU-domstolens avgörande i målet C-405/18, AURES Holdings a.s., var det fråga om att göra avdrag för förluster i en situation där ett nederländskt bolags skatterättsliga hemvist flyttades från Nederländerna till Tjeckien. I detta fall hade det år 2007 i Nederländerna uppkommit skattemässiga förluster för det nederländska bolaget. År 2008 hade bolaget inrättat ett fast driftställe i Tjeckien till vilket ledningen överfördes år 2009. Enligt EU-domstolen ska inte ett bolag som har flyttat sin skatterättsliga hemvist och för vilket det har uppkommit förluster medan det hade sin hemvist i den andra medlemsstaten jämföras med ett bolag för vilket det under tidigare år har uppkommit förluster medan det hade sin hemvist i sin hemstat och som fortfarande har sin hemvist i samma stat. EU-domstolen grundar bedömningen på målen i fråga om att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att förhindra risken för dubbla förlustavdrag. I beslutet konstaterar EU-domstolen att det avgörande som träffades i målet C-650/16, Bevola och Jens W. Trock, gällde en situation där bolaget och dess fasta driftställe under en och samma beskattningsperiod befann sig i två olika medlemsstater, medan

förlusterna i ursprungsmedlemsstaten i detta mål, som gäller en flyttning av hemvisten, hade uppkommit under en beskattningsperiod då bolaget ännu inte hade etablerat något fast driftställe i den mottagande staten. Dessutom konstaterar EU-domstolen att en tillämpning av fallet Bevola på situationer som gäller flyttning av sätet också skulle vara oförenlig med EU-domstolens praxis i fråga om beskattning vid utflyttning. EU-domstolen har slagit fast att artikel 49 i EUF-fördraget inte utgör hinder för att ursprungsmedlemsstaten har rätt att beskatta de orealiserade värdeökningar som hänför sig till ett bolags tillgångar. EU-domstolen ansåg att avdrag för förluster som fastställts i ursprungsmedlemsstaten inte behöver godkännas i den nya hemviststaten, eftersom den medlemsstat till vilken ett bolag flyttar sin verkliga ledning inte är skyldig att beakta förluster som uppkom före flyttningen och som hänför sig till beskattningsperioder under vilka denna medlemsstat inte hade beskattningsrätt i förhållande till detta bolag.

Enligt den rättsregel som framgår av det avgörande som nyss har beskrivits är skattemässiga förluster som uppkommit i en stat som tidigare var skatterättslig hemvist för ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas inte avdragsgilla från den skattepliktiga inkomsten i Finland i enlighet med bestämmelserna i V avdelningen i inkomstskattelagen.

4.3.3 Fasta driftställen som tidigare har funnits i Finland

Ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på grundval av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen kan tidigare, innan skattskyldigheten uppkom, ha haft ett fast driftställe i Finland. Ett juridiskt sett utländskt samfund och ett fast driftställe i Finland betraktas som en och samma enhet. Följaktligen ska näringsverksamhet som tidigare bedrivits vid ett fast driftställe i Finland, på basis av var den verkliga ledningen har utövats, betraktas som näringsverksamhet som bedrivits av ett allmänt skattskyldigt utländskt samfund. Det föreslås en ny 51 g § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, enligt vilken resultatet för ett i 13 a § i inkomstskattelagen avsett fast driftställe som ett utländskt samfund enligt 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen har haft i Finland före den allmänna skattskyldigheten uppkommit räknas till det utländska samfundets resultat, som beräknas i enlighet med 1 § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, när den allmänna skattskyldigheten uppkommer för samfundet. De anskaffningsutgifter och övriga utgifter som inte dragits av vid beskattningen av det fasta driftställe som nämnda samfund haft i Finland dras av vid beskattningen av det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha dragits av vid beskattningen av det fasta driftstället. De reserver och korrigeringsposter som hänför sig till det fasta driftstället räknas som en skattepliktig inkomst för det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha räknats som skattepliktig inkomst för det fasta driftstället.

När det gäller EU-domstolens avgörande C-28/17, NN A/S, var det fråga om huruvida en förlust som hade uppkommit vid sammanslagningen av två fasta driftställen som svenska dotterbolag till ett danskt moderbolag hade i Danmark var avdragsgill i det danska systemet för koncernbeskattning. Enligt lagstiftningen om koncernbeskattning var det möjligt att dra av förluster för fasta driftställen i Danmark från resultatet för ett danskt koncernbolag, om förlusterna inte kunde tillgodogöras i den stat där dotterbolaget hade sin hemvist. Avdrag för förlusten medgavs inte i Danmark, eftersom det ansågs att den kunde dras av i Sverige, som var dotterbolagets hemvist. EU-domstolen bedömde fallet utifrån artikel 49 i EUF-fördraget, vilken gäller etableringsfrihet. När det gäller de legitima grunderna fäste EU-domstolen i punkterna 47 och 48 i avgörandet uppmärksamhet vid att dubbelbeskattning undanröjs genom avräkningsmetoden med stöd av det nordiska skatteavtalet. Detta innebär att ett svenskt bolag som har ett fast driftställe i Danmark inte är skyldigt att två gånger betala skatt för sin inkomst. Möjligheten att göra dubbla avdrag för förluster för ett sådant driftställe, det vill säga i båda de nationella skattesystemen, vilken den danska koncern som det svenska bolaget tillhörde hade gjort anspråk på,

framstod enligt EU-domstolen inte som motiverad. Enligt domstolen syftar den aktuella danska bestämmelsen nämligen just till att undvika att den berörda koncernen drar fördel av en och samma förlust två gånger. I avsaknad av en sådan bestämmelse skulle den gränsöverskridande situationen medföra en omotiverad fördel jämfört med en jämförbar inhemsk situation, i vilken dubbla avdrag inte kan göras. EU-domstolen konstaterade att den särbehandling som införts genom den nationella lagstiftningen därför föreföll vara motiverad. När det gäller proportionalitet bedömde domstolen att den danska lagstiftningen emellertid gick utöver vad som var nödvändigt, eftersom det inte var möjligt att i Danmark dra av en förlust som uppkommit i Sverige. Följaktligen ansåg domstolen att artikel 49 i EUF-fördraget utgjorde ett hinder för sådan lagstiftning, om tillämpningen av den medför att nämnda koncern i praktiken helt saknar möjlighet att vid sambeskattnings göra avdrag för de nämnda förlusterna från sin inkomst, medan det inte är möjligt att göra avdrag för dessa förluster från det nämnda dotterbolagets inkomst i den medlemsstat i vilken detta bolag har hemvist. Domstolen konstaterar i sitt avgörande att proportionalitetsprincipen däremot skulle iakttas om det var tillåtet att från den danska koncernens inkomst göra avdrag för förlusten i det fasta driftstället, som är beläget i landet men tillhör ett dotterbolag i koncernen utan hemvist i landet, när koncernen visar att det i praktiken är omöjligt att i den andra medlemsstaten göra avdrag för förlusten från dess dotterbolags inkomst.

Ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på grundval av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen får dra av förluster som fastställts för ett fast driftställe som etablerats i Finland före den allmänna skattskyldigheten uppkom. För att förhindra dubbla förlustavdrag är förutsättningen för rätten att dra av förluster som fastställts för ett fast driftställe att den skattskyldiga lägger fram en utredning om att det fasta driftsställets förluster inte har dragits av vid beskattningen i det utländska samfundets tidigare skatterättsliga hemviststat. Det föreslås en ny 123 c § i inkomstskattelagen, enligt vilken en allmänt skattskyldig har rätt att dra av förluster som fastställts för ett fast driftställe som etablerats i Finland före skattskyldigheten uppkom, under förutsättning att det utländska samfundet lägger fram en utredning om att det fasta driftsställets förluster inte har dragits av vid beskattningen i det utländska samfundets tidigare skatterättsliga hemviststat.

4.4 Den föreslagna ändringens inverkan på uppkomsten av ett fast driftställe på basis av platsen för ledningen

Inkomstskattelagen innehåller bestämmelser om allmän och begränsad skattskyldighet. Vid bedömningen av skattskyldigheten är utgångspunkten enligt inkomstskattelagen en bedömning av beskattningsrättens allmänna räckvidd, dvs. om kriterierna för allmän skattskyldighet enligt 9 § i inkomstskattelagen uppfylls. Begränsat skattskyldiga är de som inte uppfyller kriterierna för allmän skattskyldighet. Om kriterierna för sådan allmän skattskyldighet som avses i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen uppfylls och ett samfund därmed betraktas som allmänt skattskyldigt på basis av att den verkliga ledningen utövas i Finland, finns det inget behov av att granska den plats för ledningen som uppstår genom ett fast driftställe och om den medför begränsad skattskyldighet.

Om ledning av ett samfund utövas i Finland, men denna ledning ändå inte uppfyller de ovan nämnda kriterierna för var den verkliga ledningen utövas, är det fortfarande möjligt att en sådan ledning, såsom hittills, ger upphov till ett fast driftställe i Finland. Frågan om huruvida fysiska personer eller samfund är allmänt eller begränsat skattskyldiga i Finland avgörs alltid enbart utifrån Finlands nationella lagstiftning. Följaktligen har bestämmelserna i ett eventuellt skatteavtal ingen betydelse i detta sammanhang.

4.5 Den föreslagna ändringens inverkan på lagen om koncernbidrag vid beskattningen

Lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986), nedan *lagen om koncernbidrag*, möjliggör öppen resultatutjämnning i en koncern mellan sådana bolag som avses i lagen på så sätt att en förlust för ett koncernbolag kan ställas mot vinsten för ett annat koncernbolag. Om villkoren enligt lagen om koncernbidrag uppfylls, kan koncernbolag påverka i vilket bolag inkomst beskattas. På de villkor som anges i lagen får givaren av koncernbidrag dra av bidraget vid beskattningen och det räknas som skattepliktig inkomst för mottagaren. Koncernbidrag är möjliga för aktiebolag och andelslag och för att de ska godkännas vid beskattningen krävs det att lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet tillämpas vid beskattningen av både givaren av koncernbidraget och mottagaren.

Koncernbidrag kan inte ges mellan ett finländskt och ett utländskt samfund, eftersom lagen om koncernbidrag enbart tillämpas på koncernbidrag mellan inhemska samfund. Vid tillämpningen av bestämmelserna om koncernbidrag betraktas även ett samfund med dubbel hemvist var hemvist enligt ett skatteavtal inte är i Finland som ett utländskt samfund. I beslutet HFD:2003:33 ansågs ett finländskt bolag ha sin hemvist i Danmark enligt skatteavtalet mellan de nordiska länderna. Då kunde koncernbidrag inte ges det inhemska aktiebolaget, eftersom det enligt skatteavtalet hade hemvist i en annan stat.

I vissa situationer kan även ett utländskt samfund vara part när det gäller koncernbidrag. På grundval av det förbud mot diskriminering som ingår i EUF-fördraget och skatteavtalen har ett utländskt bolags fasta driftställe i Finland med stöd av avgörande HFD:2003:79 kunnat jämsställas med ett finländskt bolag och har kunnat vara part när det gäller koncernbidrag. I avgörande HFD:2003:79 ansågs det att ett utländskt samfunds fasta driftställe i Finland kunde betala eller få koncernbidrag i och med att parterna var ett i Finland verksamt dotterbolag till ett nederländskt moderbolag och en i Finland verksam filial till ett svenskt dotterbolag till moderbolaget. Koncernbidrag kan också vara möjliga när sådant ägande som förutsätts enligt lagen om koncernbidrag uppkommer via utländska bolag, såsom exempelvis är fallet i avgörande HFD:1992-B-509. När det gäller avgörande HFD 26.1.2017 T 316 var det emellertid inte möjligt att härleda ett koncernförhållande via det kanadensiska moderbolag som innehade en passiv roll.

Om det anses att den verkliga ledningen av ett utländskt samfund utövas i Finland och att det därför är allmänt skattskyldigt i Finland, kan det ge och få koncernbidrag för den affärsverksamhet det bedriver i Finland, om de normala villkoren för tillämpning av koncernbidragssystemet uppfylls. I så fall ska det dock förutsättas att ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt i Finland på basis av var den verkliga ledningen utövas jämsställs med ett inhemskt aktiebolag eller andelslag. Det föreslås att ett nytt 2 mom. fogas till 2 § i lagen om koncernbidrag, enligt vilket sådana i 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen avsedda allmänt skattskyldiga utländska samfund som jämsställs med sådana aktiebolag eller andelslag som avses i 3 § 4 punkten i samma lag kan vara givare eller mottagare av koncernbidrag.

För att ett bidrag ska behandlas som koncernbidrag förutsätts det enligt 7 § 1 punkten i lagen om koncernbidrag dessutom att det koncernförhållande mellan givaren och mottagaren som nämns i 3 § har fortgått hela skatteåret. Det föreslås att 7 § 1 punkten ändras så att i en situation som avses i lagens nya 2 § 2 mom. anses koncernförhållandet ha förelegat endast den tid då det utländska samfundet var allmänt skattskyldigt i Finland.

4.6 Förhållandet till lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund

Med stöd av 1 § i bassamfundslagen är en andel av ett utländskt bassamfunds inkomst skattepliktig inkomst för en allmänt skattskyldig så som föreskrivs i den lagen. Ett utländskt samfund

som är allmänt skattskyldigt i Finland på basis av var det verkliga ledningen utövas kan enligt bassamfundslagen inte självt vara ett bassamfund. Om ett utländskt samfund är allmänt skattskyldigt i Finland på basis av att den verkliga ledningen utövas här, omfattas det i egenskap av delägare i ett bassamfund av bassamfundslagen, om förutsättningarna för tillämpning av lagen uppfylls. I så fall kan man som skattepliktig inkomst för det allmänt skattskyldiga utländska samfundet betrakta dess andel i det utländska bassamfundet.

4.7 Förhållandet till förbudet mot diskriminering i EUF-fördraget och skatteavtalen

De förbud mot diskriminering som finns i EUF-fördraget och skatteavtalen kräver likvärdig behandling i likvärdiga situationer. Utländska samfund som är allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas har med stöd av de bestämmelser om förbud mot diskriminering som finns i EUF-fördraget och skatteavtalen rätt till samma förmåner vid beskattningen som motsvarande allmänt skattskyldiga inhemska samfund.

4.8 Värdering av tillgångar när skyldighet att betala inkomstskatt inträder

Genom lag 1577/2019 fogades en ny 51 f § till lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, enligt vilken det i 51 e § 3 mom. avsedda utflyttningsvärde som fastställts i den medlemsstat från vilken utflyttningen sker betraktas som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna när tillgångar, den skatterättsliga hemvisten eller rörelse som bedrivs vid ett fast driftställe överförs till Finland, om tillgångarna har värderats till värdet enligt det momentet i den överlåtande medlemsstaten. Enligt 51 e § 3 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avses med utflyttningsvärde det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan sådana villiga köpare och säljare som inte är i intressegemenskap vid en direkt transaktion. I sådana situationer som avses i bestämmelsen godkänns alltså det värde som använts i den medlemsstat från vilken utflyttningen sker som anskaffningsutgift för tillgångarna vid beskattningen. När det är fråga om en avskrivningsbar tillgång används detta värde som avskrivningsunderlag. Tillgångarnas ursprungsvärde ska emellertid alltid motsvara marknadsvärdet enligt direktivet mot skatteflykt, vilket gör det möjligt att bestrida det värde som använts av ursprungsmedlemsstaten och använda ett marknadsvärde som överensstämmer med den mottagande medlemsstatens lagstiftning.

För att ett utländskt samfunds ställning i fråga om inkomstskattskyldigheten ska kunna fastställas krävs det att skattestatusen enligt 9 § i inkomstskattelagen först fastställs. Om det har ingåtts ett skatteavtal med den stat där ett utländskt samfund har bildats eller är registrerat eller med en stat som anser att den verkliga ledningen av ett utländskt samfund utövas i den staten, kräver fastställandet av ställningen som skattskyldig att hemviststaten enligt skatteavtalet avgörs med stöd av skatteavtalet. Om ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas utifrån denna bedömning betraktas som skatterättsligt hemmahörande i Finland och det på så sätt anses att den skatterättsliga hemvisten överförs från den andra medlemsstaten till Finland, ska bestämmelsen i 51 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet tillämpas vid överföringen av tillgångarna. I sådana situationer som avses i bestämmelsen godkänns alltså det värde som använts i den medlemsstat från vilken utflyttningen sker som anskaffningsutgift för tillgångarna vid beskattningen.

51 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet hör till en helhet genom vilken man har genomfört bestämmelserna i direktivet mot skatteflykt och därför är den tillämplig när det gäller utflyttningsrelationer mellan EU-medlemsstaterna. För situationer där den stat där ett utländskt samfund har bildats eller är registrerat, eller en stat där ett utländskt samfund betraktas som allmänt skattskyldigt på basis av att den verkliga ledningen av samfundet utövas där, inte är medlemsstat i EU, dvs. staten är en EES-stat eller en stat som inte hör till EU, behövs det

emellertid bestämmelser om värderingen av tillgångar som överförs. Det föreslås att ett nytt 2 mom. fogas till 51 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. I det nya momentet föreskrivs det att om ett utländskt samfund som tidigare har varit skatterättsligt hemmahörande i någon annan stat än i en medlemsstat inom Europeiska unionen blir allmänt skattskyldigt i Finland med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen, betraktas vid beskattningen av det utländska samfundet som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförs till Finland den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften i den stat från vilken tillgångarna anses ha överförts. Om tillgångarnas sannolika överlåtelsepris har räknats som skattepliktig inkomst i den stat från vilken tillgångarna anses ha överförts, betraktas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna. Om det pris som använts avviker från det pris som i Finland ska betraktas som sannolikt överlåtelsepris, betraktas som utgångsanskaffningsutgift det värde som i Finland betraktas som sannolikt överlåtelsepris.

4.9 Grundanmälan till handelsregistret

Med stöd av 1 § 1 mom. 3 punkten i lagen angående rättighet att idka näring får näring idkas i Finland av sammanslutningar som har bildats inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som har sin stadgeenliga hemort, sin centralförvaltning eller sin huvudsakliga verksamhetssort i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och som har registrerat en filial i Finland. Enligt 2 mom. i samma paragraf behöver en sammanslutning i en stat som inte hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet också ett tillstånd att idka näringsverksamhet från Patent- och registerstyrelsen. Enligt 2 § 1 mom. i lagen angående rättighet att idka näring avses med filial en sådan del av en utländsk sammanslutning eller stiftelse som i Finland, från ett fast driftställe beläget här i landet, fortlöpande driver rörelse eller utövar yrke för den utländska sammanslutningens eller stiftelsens räkning.

Den verkliga ledningen för ett utländskt samfund enligt de föreslagna bestämmelserna i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen utövas på den plats där samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas. Ett sådant samfund betraktas vid beskattningen som ett allmänt skattskyldigt utländskt samfund. Om man enbart ser till den ledningsfunktion som ett utländskt samfund har i Finland bör det betraktas som oklart om det är fråga om sådant idkande av näringsverksamhet i Finland som avses i lagen angående rättighet att idka näring i en situation där ledningen helt och hållet finns utanför Finland. Om ledningen däremot är fokuserad på verksamhet eller personer i Finland är det mera klart fråga om näringsverksamhet som idkas här.

Om ledningen av ett utländskt samfund utövas i Finland är det sannolikt att samfundet också har andra anknytningar till Finland än enbart ledningen. Av dem är den egentliga affärsverksamheten viktigast, i och med att en etablering av samfundet möjligen kan uppfylla kriteriet för filial i 2 § 1 mom. i den gällande lagen angående rättighet att idka näring, dock med den viktiga skillnaden att i en sådan här situation ska ledningen av hela samfundet, dvs. huvudrörelsen och inte bara en del av den, utövas i Finland.

Under beredningen har man utrett möjligheten att registrera sådana utländska samfund som avses i de föreslagna bestämmelserna i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen genom en etableringsanmälan enbart till Skatteförvaltningens stamregister och registret över företags- och organisationsnummer, i vilka det med stöd av företags- och organisationsdatabasen registreras basuppgifter om de enheter som ska registreras i de stamregister som förvaltas av Skatteförvaltningen och Patent- och registerstyrelsen. I enlighet med vad som framgår ovan ska det åtminstone i regel anses att ett utländskt samfund fortlöpande idkar näringsverksamhet i Finland eller åtminstone från Finland om dess verkliga ledning utövas här. För att undvika oklarhet är det på så sätt motiverat att låta skyldigheten i fråga om registrering i handelsregistret

omfatta utländska samfund vars verkliga ledning utövas i Finland. Alternativet är antingen att bestämma att ett utländskt samfund på basis av var den verkliga ledningen utövas ska registreras som en separat enhet eller att utvidga definitionen av filial i lagen angående rättighet att idka näring.

Att lägga till sådana utländska samfund som avses i de föreslagna bestämmelserna i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen som en separat enhet i 1 § i lagen angående rättighet att idka näring skulle kräva ett flertal ändringar och tillägg i åtminstone handelsregisterlagen och en teknisk lösning för hur sådana utländska samfund ska registreras. Med tanke på handelsregistrets syfte och koherens bör man även undvika separata registreringsenheter vars betydelse i praktiken är liten. För närvarande går det inte att på ett tillförlitligt sätt uppskatta hur många utländska samfund som på basis av platsen för den verkliga ledningen skulle anmälas för registrering. Den 2 januari 2020 fanns det 1 224 filialer till utländska samfund och stiftelser registrerade i handelsregistret. Under åren 2015–2019 har antalet filialer som registreras varierat mellan 101 och 130.

Därmed föreslås det att den definition av filial som finns i 2 § 1 mom. i lagen angående rättighet att idka näring utvidgas till att gälla även en plats i Finland där en utländsk sammanslutnings verkliga ledning enligt de föreslagna bestämmelserna i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen utövas. Detta utvidgar också vad som avses med filial i handelsregisterlagen och företags- och organisationsdatalagen (244/2001).

Ett utländskt samfund vars verkliga ledning utövas i Finland kan också ha en centralförvaltning och ett huvudkontor i Finland. Däremot är det inte möjligt att flytta ett utländskt samfunds stadgeenliga hemort (*registered office*) till Finland eftersom det skulle vara fråga om ett utländskt samfunds filial i Finland. Följaktligen ska ett utländskt samfunds stadgeenliga hemort på det sätt som förutsätts i 1 § 1 mom. 3 punkten i lagen angående rättighet att idka näring finnas i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller, i de situationer som avses i 2 mom. i samma paragraf, utanför EES.

Det föreslås att den definition av filial som finns i lagen angående rättighet att idka näring utvidgas. Grunden för registrering av en filial registreras emellertid inte i handelsregistret, utan samfundet ska genom en etableringsanmälan eller en bilageblankett till en sådan anmäla om det anser att den verkliga ledningen utövas i Finland. Registreringen av en filial ska grunda sig på en etableringsanmälan och på att de formella kriterierna för registrering uppfylls och det görs ingen närmare granskning av var den verkliga ledningen utövas i samband med registreringen.

Enligt 2 § 2 mom. i lagen angående rättighet att idka näring föreskrivs det särskilt om filialer till försäkringsbolag samt till kreditinstitut och finansiella institut. Den ovan föreslagna utvidgningen av definitionen av filial gäller således inte filialer som definieras i speciallagar. Filial definieras åtminstone i lagen om investeringstjänster (747/2012), lagen om placeringsfonder (213/2019), kreditinstitutslagen (610/2014), lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder (162/2014) samt lagen om utländska försäkringsbolag (398/1995). Med beaktande av att sådan verksamhet som avses i de ovannämnda lagarna, inklusive verksamheten i fråga om utländska samfund som bedriver sådan verksamhet i Finland och deras etablering i Finland, är reglerad och övervakad, anses det inte finnas behov av en ändring som motsvarar utvidgningen av den allmänna definitionen av filial i det föreslagna 2 § 1 mom. i lagen angående rättighet att idka näring.

Vid arbets- och näringsministeriet bereds just nu en proposition med förslag till ny handelsregisterlag och i anslutning till det har man för avsikt att även ändra lagen angående rättighet att

idka näring. Samtidigt är det möjligt att ur ett helhetsperspektiv bedöma behovet av att registrera utländska samfund.

4.10 Samfällda förmåner undantas från den utvidgade skyldigheten att betala inkomstskatt

Samfällda förmåner ska betraktas som sådana konsortier som bildas för kontrollen eller förvaltningen av gemensamma områden som anknyter till fastigheter och eftersom det finns många delägare består de av separata skattskyldiga. Samfällda förmåner kan ha både privaträttsliga och offentligrättsliga skyldigheter och de är delvis lagstadgade samsamarbetsorgan inom sina verksamhetsområden.

Enligt OECD:s modellavtal för skatter har den stat där en fastighet finns i princip rätt att beskatta inkomst från fastigheten. Om någon som är bosatt i Finland äger fast egendom utomlands får inkomst från fastigheten, såsom inkomst från försäljning av virke, inkomst från fiskerätt eller annan motsvarande inkomst, enligt skatteavtalen i regel alltid beskattas i den stat där fastigheten finns. I Finland undanröjs dubbelbeskattning genom undantagande- eller avräkningsmetoden beroende på vilken metod som är den huvudsakliga metoden enligt avtalet. En fastighet som ett företag i en avtalsstat äger i en annan avtalsstat kan beskattas i den stat där fastigheten finns även om företaget inte bedriver affärsverksamhet från ett fast driftställe i den sistnämnda staten.

Vad samfällda förmåner beträffar är det fråga om olika sätt att organisera kontrollen och förvaltningen av fastigheternas gemensamma områden. När det gäller skifteslag, väglag och fiskelag kan verksamheten i regel betraktas som i det närmaste lokal och småskalig. I fråga om sådana enheter bör inkomsterna betraktas som inkomster från fastighet, och då är det den stat där en enhet finns som i regel har beskattningsrätt. I praktiken skulle det uppkomma skatteintäkter endast i den mån nivån på beskattningen i den stat där enheten finns är lägre än i Finland och dubbelbeskattning undanröjs genom avräkningsmetoden. Dessutom skulle det sannolikt vara svårt att få uppgifter från en annan stat, i synnerhet om statens lagstiftning inte känner till sådana här konsortier. Att utvidga den allmänna skyldigheten att betala inkomstskatt till att omfatta utländska enheter som motsvarar samfällda förmåner på basis av var den verkliga ledningen utövas kan inte anses vara motiverat med tanke på effekterna på skatteintäkterna och svårigheterna i fråga om att få in uppgifter. Begreppet samfund i 3 § i inkomstskattelagen har stort omfång och omfattar även sådana andra juridiska personer och för särskilt ändamål förbehållna förmögenhetskomplex som är jämförbara med de samfund som anges i paragrafen, och därför anses det inte heller av denna orsak vara motiverat att utvidga den allmänna skyldigheten att betala inkomstskatt till att omfatta utländska enheter som motsvarar samfällda förmåner.

4.11 De huvudsakliga konsekvenserna

4.11.1 Ekonomiska konsekvenser

För att det ska vara möjligt att lägga fram bedömningar av de ekonomiska konsekvenserna krävs det information om de utländska samfund som skulle omfattas av de nya bestämmelserna i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen, liksom information om deras globala inkomster. Av de fasta driftställen som utländska samfund har i Finland på basis av var ledningen utövas är en del sannolikt sådana som uppfyller kriterierna i fråga om platsen för den verkliga ledningen och kommer i och med lagändringen att vara allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas. Även till denna del har Finland för närvarande beskattningsrätt när det gäller inkomsten för fasta driftställen och i detta sammanhang medför propositionen inga förändringar.

I april 2020 fanns det 3 674 fasta driftställen som var registrerade i Skatteförvaltningens informationssystem. I Skatteförvaltningens informationssystem görs det för närvarande ingen separat registrering av platsen för ledningen som grund för ett fast driftställe. I samband med verkställandet av inkomstbeskattningen för ett fast driftställe eller registreringen av ett fast driftställe kompletteras uppgifterna om det fasta driftstället, om fallet kommer upp till granskning. Om man i Skatteförvaltningens informationssystem vill sålla ut de fasta driftställen som uppkommit på basis av var ledningen utövas skulle det krävas en manuell genomgång av de fasta driftställen. Och även om det skulle vara möjligt att sålla ut de fasta driftställen som uppkommit på basis av var ledningen utövas är uppgifter om de aktuella samfundens globala inkomster inte tillgängliga. Följaktligen finns det ingen information i Skatteförvaltningens informationssystem på vilken man skulle kunna basera uppskattningar av propositionens ekonomiska konsekvenser. Man kan dock uppskatta att propositionen kommer att leda till att samfundsskatteintäkterna ökar i viss mån.

4.11.2 Konsekvenser för förvaltningen

I och med den föreslagna ändringen blir utländska samfund allmänt skattskyldiga i Finland om den verkliga ledningen av dem utövas i Finland. Som allmänt skattskyldiga omfattas de av bland annat skyldighet att i Finland lämna in en skattedeklaration över sina globala inkomster och avdragsgilla utgifter. Fullgörandet av dessa skyldigheter medför kostnader för de utländska samfund som avses här. Man kan emellertid uppskatta att en betydande del av de utländska samfund som kommer att omfattas av bestämmelserna är begränsat skattskyldiga i Finland på basis av ett fast driftställe och på så sätt redan deklarationsskyldiga.

För Skatteförvaltningen uppstår det administrativa utgifter i samband med handläggningen av skattedekclarationer och andra nödvändiga åtgärder i anknytning till verkställandet av beskattningen för dessa samfund samt för behövliga ändringar i informationssystemen. Å andra sidan kan det också beräknas att Skatteförvaltningens administrativa börda minskar i och med det att ett utländskt samfund betraktas som allmänt skattskyldigt i Finland på basis av var den verkliga ledningen utövas och att Finland då har beskattningsrätt i fråga om samfundets globala inkomster. I så fall behöver till exempel arbetet med att inrikta inkomsterna för ett fast driftställe som uppkommit på basis av var ledningen utövas inte utföras, vilket minskar den administrativa bördan till denna del.

5 Lagstiftningen i utlandet

Den internationella jämförelsen genomfördes med hjälp av en enkät som riktades till de jämförelseländer som konstaterats vara viktigast och som redan har motsvarande lagstiftning. Utifrån de svar som kom in har det huvudsakligen sammanställts beskrivningar av lagstiftningen och rättspraxisen i Danmark, Norge, Tyskland, Storbritannien och Irland. I slutet av avsnittet finns det korta beskrivningar av lagstiftningen och rättspraxisen i andra länder.

Danmark

I Danmark grundar sig samfundens skyldighet att betala inkomstskatt på registrering eller på att den verkliga ledningen utövas i Danmark. Bestämmelser om skyldigheten att betala inkomstskatt finns i en skattelag som gäller samfund (*selskabsskatteloven*). Reglerna grundar sig på 1 och 6 § i den lagen. I lagens 1 § föreskrivs det om samfund och föreningar som ska betraktas som inhemska (*hjemmehørende*). Enligt 6 § ska sådana samfund och föreningar som anges i 1 § betraktas som inhemska om de är registrerade i Danmark eller om den verkliga ledningen av dem utövas i Danmark. Detta gäller emellertid inte samfund och föreningar med full skyldighet att betala inkomstskatt i en annan stat, om den skatt som skulle fastställas i Danmark på basis

av inkomsten från ett fast driftställe i den andra staten enligt skatteavtalet mellan den staten och Danmark måste sänkas mera än vad som har betalats i skatt i den andra staten på basis av inkomsten från det fasta driftstället. Om ett samfund som med stöd av den nationella lagstiftningen betraktas som ett inhemskt samfund med stöd av ett skatteavtal anses ha sin hemvist i en annan stat, behandlas det ur den nationella lagstiftningens perspektiv som ett icke-inhemskt samfund, eller med andra ord som ett samfund som skatterättsligt inte har sin hemvist i Danmark. Enligt 9 § 1 mom. i lagen är enbart utgifter som hänför sig till skattepliktiga inkomstkällor avdragsgilla. Samfund och föreningar som med stöd av ett skatteavtal anses ha sin hemvist i en annan stat, på Färöarna eller Grönland får dra av enbart sådana utgifter som hänför sig till inkomst som är skattepliktig i Danmark.

Platsen där den verkliga ledningen av ett utländskt samfund utövas fastställs från fall till fall genom att man tar i beaktande de faktiska omständigheterna kring samfundens beslutsfattande. Bland annat det ställe där den dagliga ledningen utövas är avgörande vid bedömningen. Det finns rikligt med rättspraxis i fråga om tolkningen av bestämmelserna. Bestämmelserna är inte sektorspecifika och därför är de i princip tillämpliga i fråga om bland annat placeringsfonder. För sådana har det emellertid dragits upp en tolkningslinje i rättspraxisen. I 1 § 2–6 mom. i den aktuella lagen anges de samfund som omfattas av bestämmelserna om samfunds hemvist.

När det gäller bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen har Danmark inga särskilda bestämmelser som skulle gälla koncernbolag. Danmark har emellertid nationella bestämmelser om obligatorisk sambeskattnings för koncernbolag med hemvist i Danmark. Skyldigheten vad gäller sambeskattnings gäller också utländska samfund som är allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas. När ett samfund hör till en koncern gör bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen ingen skillnad på vilken typ av samfund det handlar om, med andra ord huruvida det är fråga om den verkliga ledningen av ett moderbolag, dotterbolag eller en koncern. Om det är fråga om ett holdingbolag eller en placeringsfond, dvs. att samfundets enda verksamhet går ut på att äga andra bolag, utgör frågan om var de övriga beslut som gäller ledningen av bolaget fattas ett väsentligt kriterium. Det som är avgörande är i vilket sammanhang rättigheterna i anslutning till aktierna utövas och var förhandlingarna om bolagets finansieringsbeslut förs. Vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas beaktas även de tillvägagångssätt som dagens teknik möjliggör, till exempel i fråga om hur möten kan ordnas.

I Danmark är det inte obligatoriskt att registrera ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas. I praktiken är det möjligt att samfundet måste registreras i Danmark på grund av deras juridiska skyldigheter och eftersom Danmarks elektroniska skattesystem och handelsregister är integrerade. Med andra ord förutsätter betalningen av skatt i Danmark i allmänhet registrering i det danska handelsregistret.

I regel beskattas utländska samfund som är allmänt skattskyldiga på basis av var den verkliga ledningen utövas på samma sätt som inhemska samfund. Avskrivningsbara tillgångar anses ha blivit förvärvade vid den faktiska tidpunkt då de förvärvades till det faktiska anskaffningspriset från vilket det gjorts de maximala avskrivningar som tillåts av de danska bestämmelserna om avskrivning av utgifter. Det gängse pris som gällde vid den tidpunkt då skattskyldigheten i Danmark inträdde används ifall det värdet är lägre än det tidigare nämnda värdet eller om bytet av skatterättslig hemvist har lett till beskattning i utlandet när det gäller avskrivningar, överlåtelsevinster eller överlåtelseförluster, inbegripet om bytet av skatterättslig hemvist har lett till utflyttningsbeskattnings i enlighet med direktivet mot skatteflykt.

Om ett utländskt samfund betraktas som skattskyldigt i Danmark, omfattas det av Danmarks allmänna bestämmelser vad gäller kringgående av skatt. Bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen inbegriper inga egentliga bestämmelser vad gäller kringgående av skatt. Den

ovannämnda bestämmelsen om avskrivningsbara tillgångar utvidgades i samband med genomförandet av direktivet mot skatteflykt när man införde den ovannämnda bestämmelsen om avskrivningsbara tillgångar. På detta sätt eftersträvas balans i avskrivningssystemet, eftersom en avskrivning är tillåten endast om tillgången i fråga har beskattats i ursprungslandet.

I den danska lagstiftningen betraktas placeringsfonder (*værdipapirfonde*) som separata finansiella, men inte självständiga, juridiska personer. En placeringsfond inrättas och förvaltas av ett investeringsförvaltningssamfund (*investeringsforvaltningsselskaber*) eller ett förvaltningssamfund (*administrationsselskaber*). Beslut som gäller fonden fattas av det investeringsförvaltningssamfund eller förvaltningssamfund som förvaltar fonden. Som fonder betraktas sådana värdepappersfonder som avses i rådets UCITS-direktiv 2009/65/EG. En UCITS-fond som inrättats civilrättsligt i form av en placeringsfond kan inte betraktas som en självständig juridisk person. Skatteförvaltningen har ändrat sin ståndpunkt och enligt den nya tolkningen betraktas en placeringsfond emellertid som ett skattesubjekt. När det gäller placeringsfonder som förvaltas av danska investeringsförvaltningssamfund eller förvaltningssamfund och som betraktas som skattesubjekt anses det att de har sin verkliga ledning i Danmark. Detta är en följd av att placeringsfonderna inte själva har några förvaltnings- eller ledningsorgan och att alla beslut som gäller rättshandlingar därför fattas av investeringsförvaltningssamfundet eller förvaltningssamfundet.

Inom rättspraxisen kan följande fall nämnas:

- Alla ledamöter i ett samfunds bolagsstyrelse var fysiska personer bosatta i Danmark. Besluten om bolagets uppbyggnadsfas, operativa faser och finansiering fattades vid styrelsemöten som hölls i Danmark. Bolagets verkliga ledning utövades i Danmark.

- Ett samfund av typen ”investeringsforening” som var registrerat på Grönland ansågs ha sin hemvist i Danmark på basis av var den verkliga ledningen utövades, eftersom det ansågs att alla viktiga investeringsbeslut hade fattats i Köpenhamn.

- Det kunde inte anses att Danmark var den plats där den verkliga ledningen utövades i ett fall där en dansk bank planerade att släppa ut derivatinstrument på den internationella kapitalmarknaden. Avsikten var att utsläppandet skulle ske via ett självständigt irländskt bolag. Det kunde inte anses att ledningen av det bolaget utövades i Danmark, eftersom den dagliga verksamheten, inbegripet fattandet av ledningsbeslut, sköttes i Irland av fysiska eller juridiska personer med hemvist i Irland.

- Det ansågs att den verkliga ledningen inte utövades i Danmark, eftersom det ansågs att den dagliga ledningen och besluten i anknytning till den dagliga verksamheten inte skedde där. Bolaget var registrerat i Storbritannien och det hade huvudkontor, kontorslokaler och verksamhetsställe i London. Bolagets styrelse bestod av en person, som tillsammans med bolagets verkställande direktör bodde och arbetade i Storbritannien. Administrativa funktioner, åtgärder i anknytning till den dagliga ledningen och merparten av det tekniska arbetet sköttes från kontoret i London. Bolagets administrativa chef (general manager) i Danmark hade ingen beslutanderätt i fråga om övergripande eller strategiska beslut, eftersom sådana beslut fattades av styrelsen eller den verkställande direktören i London. När det gäller den person som var bosatt i Danmark var rollen så pass viktig för bolagets kärnverksamhet att de funktioner som fanns i Danmark inte kunde betraktas som förberedande eller biträdande, och därför gick det inte att utesluta att bolaget hade ett fast driftställe i Danmark.

- När det gällde en irländsk fond i bolagsform som var offentligt noterad ansågs den danska fondförvaltaren inte utöva verklig ledning av fonden i Danmark, eftersom fonden var en självständig juridisk person och skattesubjekt i Irland, styrelsen svarade för dess operativa ledning genom beslut som fattades i Irland och ingen av fondens styrelseledamöter bodde i Danmark. Den danska fondförvaltaren hade samma uppgift även i fråga om andra investeringsinstrument. Finansförvaltning ska i princip inte betraktas som ledning, utan som en särskild tjänst som köps av sakkunniga, där de sakkunniga gör investeringar inom ramen för fondförvaltningsavtalet på det sätt som ledningen för varje placeringsfond har bestämt. Enligt avgörandet ansågs det inte heller att den irländska fonden hade ett fast driftställe i Danmark på basis av det danska fondförvaltningsbolaget.

- Ett samfund kunde inte anses ha sin hemvist i Danmark på grundval av bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen trots att styrelsen utgjorde samfundets enda förvaltningsorgan och att alla tre ledamöterna i styrelsen var bosatta i Danmark. I avgörandet ansågs det att förhandlingarna om finansieringen för samfundets funktioner skedde under styrelsemöten som hölls i en annan stat och att det inte fördes några förhandlingar om finansieringen utanför styrelsemötena. Man utgick från antagandet att styrelseledamöterna inte kunde fatta beslut som gällde ledningen av samfundet i Danmark.

- Det ansågs att ett bolag inte hade sin verkliga ledning i Danmark i och med att bolaget hade bildats i och hade sin hemvist i England. Bolaget leddes av en styrelse med fyra ledamöter, varav två var bosatta i Danmark. Det ansågs att besluten fattades i England.

Bestämmelsen om platsen för den verkliga ledningen tillämpas också på samfund som bedriver rederiverksamhet.

Norge

I 2 § 1 mom. i den norska inkomstskattelagen (*skatteloven*) föreskrivs det om bolag och andra enheter som är skyldiga att betala inkomstskatt i Norge. Sådana är bland annat privata aktiebolag (*allmennaksjeselskap*) och publika aktiebolag (*aksjeselskap*). I 2 § 7 mom. föreskrivs det att sådana bolag och andra enheter som avses i 1 mom. anses ha sin hemvist i Norge om de är registrerade med stöd av den norska lagstiftningen eller om den verkliga ledningen av dem utövas i Norge. Vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas tar man i beaktande var ledningen utövas med avseende på bolagsstämman och den dagliga ledningen samt dessutom andra omständigheter i anknytning till bolagets organisering och affärsverksamhet. I Norge har den dagliga ledningen definierats som ledning som utförs av personer som är direkt underställda styrelsen. I 2 § 8 mom. konstateras det emellertid att sådana bolag som avses i 7 mom. ändå inte anses ha sin hemvist i Norge om de med stöd av ett skatteavtal anses ha sin hemvist i en annan stat. Lagstiftningen ändrades vid ingången av 2019.¹

Bestämmelserna tillämpas på bland annat placeringsfonder. I förarbetena till lagändringen konstateras det att vissa intresseorganisationer i samband med beredningen av lagen föreslog att en särskild bestämmelse skulle tas med i lagen i fråga om placeringsfonder, vilken skulle ha inneburit att placeringsfonder som inrättats och som övervakas i utlandet, men som förvaltas i Norge, inte skulle ha betraktats som allmänt skattskyldiga i Norge. Eftersom det ansågs viktigt att bestämmelserna var så allmänna som möjligt och hade så få undantag som möjligt för att

¹ <https://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2019/Dokumenter1/Budsjettdokumenter/Skatte--av-gifts/Prop-1-LS-/Del-2-Narmere-om-forslagene-/8-Hjemmehorendebegrepet-for-selskap-/>

systemet skulle fungera, vara förutsägbart, neutralt och jämlikt togs den föreslagna begränsningen inte med i lagen.

Platsen där den verkliga ledningen utövas bedöms separat för varje bolag oberoende av om det hör till en koncern eller inte. Bedömningen av var den verkliga ledningen utövas sker på basis av en bedömning från fall till fall och utifrån ett enskilt bolags verksamhet och affärsverksamhet. Mera övergripande strategiska beslut på koncernnivå har i regel ingen betydelse. Lagstiftningen innehåller inga särskilda bestämmelser om bedömningen av var den verkliga ledningen av holdingbolag utövas.

I förarbetena till lagändringen konstateras det att vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas görs det en granskning av var bolagets beslutsfattande sker med avseende på bolagsstämman, dvs. var den behörighet som materiellt sett hör till styrelsen på basis av den norska bolagsrätten och den normala praxisen vad gäller affärsverksamhet utövas. En naturlig utgångspunkt för denna bedömning är att kontrollera var bolagsstämmorna normalt hålls, men detta ger inte alltid en sann bild av var ledningen i verkligheten utövas på den nivån. Den ökade internationaliseringen och förbättrade kommunikationsförbindelser har lett till att det inte är ovanligt att ett bolags styrelseledamöter bor i olika länder och att bolagsstämmorna hålls utan att ledamöterna samlas fysiskt, eller att de hålls på olika platser. Bättre kommunikationsteknik har också lett till ökad flexibilitet med avseende på var ett bolags styrelseledamöter kan fullgöra sina skyldigheter. Därför behöver man inte utgå från att den plats där bolagsstämmorna hålls formellt också är den plats där ledningen på den nivån utövas. Vid bedömningen av var denna plats är bör man även beakta andra relevanta omständigheter utöver de ställen där bolagsstämmorna sammanträder formellt. En sådan relevant omständighet är var ledamöterna i bolagets styrelse fullgör sina förpliktelser och tillbringar sina liv.

Ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av var den verkliga ledningen utövas beskattas på samma sätt som samfund som är registrerade i Norge.

Tyskland

Ett samfunds (*Körperschaft*) skatterättsliga hemvist definieras i 10 och 11 § i lagen om beskattningsförfarande (*Abgabenordnung*). I lagens 11 § föreskrivs det om sätet (*Sitz*). Enligt bestämmelsen finns sätet för ett samfund, en förening (*Personenvereinigung*) eller en förmögenhetsmassa (*Vermögensmasse*) på det ställe som anges i lagstiftningen, bolagsavtalet, bolagsordningen eller stiftelseurkunden. I 11 § definieras sätet rent juridiskt som det som anges som säte i lagstiftningen, bolagsavtalet eller bolagsordningen. De faktiska omständigheterna, och i synnerhet frågan om var den verkliga ledningen utövas, granskas inte i definitionen av säte. I regel är det med stöd av lagen obligatoriskt att definiera sätet i bolagsordningen eller bolagsavtalet.

I 10 § definieras stället för affärsledningen (*Geschäftsleitung*). Där konstateras det att affärsledningen är medelpunkten för affärsverksamhetens högsta ledning. Medelpunkten för affärsverksamhetens högsta ledning är det ställe där den vilja som är avgörande för företagsförvaltningen formas, med andra ord det ställe där åtminstone de åtgärder som är viktigast och nödvändiga för företagsförvaltningen fortlöpande genomförs eller organiseras. När det gäller samfund är det fråga om det ställe där de personer som har rätt att företräda samfundet utövar sin behörighet i fråga om den affärsmässiga förvaltningen av samfundet och där den så kallade dagliga affärsverksamheten sker. På så sätt beror bedömningen på var ledningen av företaget de facto utövas. Medelpunkten för den högsta ledningen definieras i enskilda fall på basis av de faktiska omständigheterna, vilket betyder att det är fråga om en bedömning av fakta. I anknytning till platsen för den verkliga ledningen fastställs platsen för affärsledningen knuten till verksamhet och ort. Vid bedömningen har det ingen betydelse var medelpunkten för den högsta ledningen finns

juridiskt sett. Det som har betydelse vid bedömningen är särskilt företags art och storlek samt struktur och egenskaper. Avgörande är den plats som utifrån helhetsbilden av omständigheterna har störst betydelse med avseende på organisation och ekonomi. Som platsen för ledningen betraktas alltså det ställe som utifrån helhetsbilden de facto är viktigast med tanke på organisation och ekonomi och där även tyngdpunkten i företagsförvaltningen ligger. På basis av rättspraxisen anses platsen för den verkliga ledningen vara det ställe där de tjänstemän som ansvarar för företagsförvaltningen har sitt kontor, vilket också kan vara deras bostad. I praktiken betonas vid bedömningen var samfundets huvudkontor finns.

Bestämmelserna om platsen för den verkliga ledningen tillämpas på alla verksamhetsområden. Bestämmelserna i fråga tillämpas dock inte på placeringsfonder, utan för dem är det den civilrätt som är tillämplig för dem som är av betydelse. Om tysk civilrätt är tillämplig i fråga om rättsförhållandena mellan fondförvaltaren och investeraren är det fråga om en inhemsk placeringsfond. I annat fall är det fråga om en utländsk placeringsfond.

Det finns inga särskilda bestämmelser om holdingbolag. Bestämmelserna om koncernbeskattning (*ertragssteuerliche Organschaft*) möjliggör koncernintern resultatutjämning i Tyskland i och med att de tillåter att ett dotterbolags inkomster räknas till moderbolaget. Dotterbolaget ska ha sitt säte (*Sitz*) i en EU- eller EES-medlemsstat och platsen för den verkliga ledningen ska vara i Tyskland. När det gäller kriterierna finns det inga särskilda bestämmelser som skulle gälla sätet och platsen för den verkliga ledningen, utan de allmänna kriterier som nämnts ovan är de som tillämpas. Alla företag som är skattskyldiga i Tyskland och som bedriver näringsverksamhet kan vara moderbolag, under förutsättning att aktier i koncernen kan emitteras för moderbolagets fasta driftställe i Tyskland (*Beteiligung an der Organgesellschaft*). Ett fast driftställe i Tyskland i detta avseende existerar om de inkomster som ska räknas till det fasta driftstället enligt både den nationella rätten och skatteavtalet ska beskattas i Tyskland.

På basis av platsen för den verkliga ledningen betraktas ett samfund som allmänt skattskyldigt och då ska det inkomstskattemässigt behandlas lika som andra allmänt skattskyldiga samfund. När skattskyldigheten inträder anses gängse värde vara värdet på de tillgångar som överförs.

Storbritannien

Ett samfund anses ha sin skatterättsliga hemvist i Storbritannien om samfundet är bildat i Storbritannien eller om bolagets centrala ledning och kontroll (*central management and control*) finns i Storbritannien. Det senare förhållandet bygger på rättspraxis (*case-law*). Platsen för den centrala ledningen och kontrollen bedöms med hjälp av ett test som utvecklats inom rättspraxisen. Enligt testet är ett samfund hemmahörande på det ställe där dess verkliga affärsverksamhet bedrivs. Den verkliga affärsverksamheten bedrivs på det ställe där den verkliga ledningen och kontrollen utövas. Bedömningen av detta görs helt och hållet på basis av fakta i anknytning till affärsverksamheten och handeln.

Vid granskningen fokuserar man på att fastställa var och av vem ett bolag leds och kontrolleras med stöd av bolagets bolagsordning och den aktuella statens lagstiftning. Ifall det undantagsvis är så att de personer som har anförtrots ledningen och kontrollen av ett bolag inte sköter dessa funktioner, vem är det då som gör det? Kontrollbefogenheterna anses finnas där de ledare som sköter bolagets ledningsuppgifter finns. Skötseln av bolagets dagliga ärenden betraktas inte som utövande av kontrollbefogenheter. Ett bolag anses ha tre ledningsnivåer. Den första nivån är den lokala ledningen, såsom ledningen av en butik. Den andra nivån är huvudkontoret eller den plats där de personer som är i den högsta ställningen och andra personer som hör till ledningen finns och svarar för bolagets operativa verksamhet. På den tredje nivån finns den kärna som svarar för de viktigaste riktlinjerna för verksamheten för hela bolaget, vilken i förekommande

fall kan eller inte kan separeras från ledningen på den andra nivån. Ledningen på denna nivå kan vara passivt övervakande eller mycket aktiv.

Den brittiska lagstiftningen innehåller inget egentligt test för var den verkliga ledningen utövas (*place of effective management*). Begreppet platsen för den verkliga ledningen har betydelse enbart när hemvisten enligt ett skatteavtal ska fastställas, om en annan person än en fysisk person är hemmahörande i både Storbritannien och en annan stat och det finns ett skatteavtal mellan dessa stater som innehåller en tie-breaker-regel som gäller platsen för den verkliga ledningen och som motsvarar artikel 4.3 i OECD:s modellavtal. Ett samfund som enligt den nationella lagstiftningen har sin hemvist i Storbritannien, men som med stöd av ett skatteavtal skatterättsligt har sin hemvist i en annan stat, och ett samfund som inte har sin hemvist i Storbritannien anses med stöd av den nationella lagstiftningen inte ha sin skatterättsliga hemvist i Storbritannien.

De begrepp som nämnts tjänar olika syften. Den centrala ledningen och kontrollen kan utövas på flera ställen och följaktligen kan ett samfund vara allmänt skattskyldigt i Storbritannien även om ledningen och kontrollen endast delvis utövas i Storbritannien. Ett skatteavtals test för var den verkliga ledningen utövas används däremot enbart när man ska fastställa hemviststaten enligt skatteavtalet. Hemviststaten enligt ett skatteavtal kan finnas i enbart den ena av de stater som ingått skatteavtalet. Det kan finnas fall där ett samfund som är registrerat i en annan stat betraktas som allmänt skattskyldigt i Storbritannien på basis av var den verkliga ledningen och kontrollen utövas, men där det ändå inte anses ha sin skatterättsliga hemvist i Storbritannien eftersom samfundet med stöd av skatteavtalets kriterium för var den verkliga ledningen utövas anses ha sin skatterättsliga hemvist i den andra staten som är part i skatteavtalet.

Det finns mycket rättspraxis i anknytning till kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen, och skattemyndigheterna har gett rikligt med anvisningar om hur det ska tillämpas.² Kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen tillämpas på alla samfund oberoende av verksamhetsområdet. Precis som i fråga om vilket samfund som helst anses placeringsfonder i samfundsform i regel vara allmänt skattskyldiga i Storbritannien, om ett samfund av denna typ har bildats i eller om dess centrala ledning och kontroll finns i Storbritannien. När det gäller så kallade UCITS- och AIF-fonder har man emellertid infört en undantagsregel med stöd av vilken vissa fonder av denna typ inte blir allmänt skattskyldiga i Storbritannien på basis av var den verkliga ledningen utövas, om det finns ett samfund som sköter deras finansförvaltning i Storbritannien.³

Det finns inga särskilda bestämmelser om holdingbolag. När det gäller koncerner görs det en granskning av om de beslut som gäller ett dotterbolags verksamhet fattas av moderbolaget så att dotterbolagets behöriga organ i praktiken enbart som gummistämplor godkänner och verkställer moderbolagets beslut, eller om dotterbolagets beslutsfattande organ utövar självständig beslutanderätt när de koncerninterna riktlinjer som dragits upp av moderbolaget ska genomföras. På basis av en sådan granskning görs det en bedömning av om den bestämmanderätt som moderbolaget utövar uppfyller kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen, så att dotterbolaget i och med detta blir allmänt skattskyldigt i Storbritannien.

² <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm120000>

³ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/investment-funds/ifm12110>; https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/224333/130705_Draft_con-doc_s363a_extension_final_draft__2_.pdf

Skattemyndigheterna tolkar både kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen och skatteavtalets kriterium i fråga om platsen för den verkliga ledningen helt och hållet utifrån fakta. Följaktligen bedömer man utifrån fakta i enskilda fall till exempel hur sådana verktyg som möjliggörs av den moderna tekniken utnyttjas i samfundets beslutsfattande. Om ett styrelsemöte exempelvis hålls som ett onlinemöte med hjälp av nätförbindelser, tolkar de brittiska skattemyndigheterna det så att mötet har ägt rum i alla de områden där styrelseledamöter anslöt sig till onlinemötet. Utifrån alla fakta och omständigheter gör man en bedömning av om den centrala ledningen och kontrollen eller den verkliga ledningen finns i Storbritannien, om en eller flera av ledamöterna i bolagsstyrelsen befinner sig i Storbritannien när de ansluter sig till styrelsemötet.

När det gäller inkomstbeskattning behandlas ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen på samma sätt som andra samfund som är allmänt skattskyldiga. När ett utländskt samfund blir allmänt skattskyldigt på basis av kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen, beror värderingen av tillgångarna på vilken typ av tillgång det handlar om. Immateriella tillgångar och finansieringstillgångar värderas enligt deras bokföringsvärde. Maskiner och inventarier samt börsaktier värderas enligt gängse värde. Andra anläggningstillgångar värderas i regel enligt anskaffningsutgifterna. Undantag till detta är de situationer där bestämmelserna om utflyttningsbeskattning i direktivet mot skatteflykt ska tillämpas och där tillgångarna därför värderas enligt det värde som avses i direktivet.

Irland

Sedan ingången av 2015 anses det vid beskattningen att ett bolag som är registrerat i Irland har sin hemvist i Irland, om det inte med stöd av ett skatteavtal anses ha sin hemvist i en annan stat. Fram till utgången av 2020 tillämpas de bestämmelser om allmän skattskyldighet som gällde tidigare på bolag som registrerats i Irland före 2015. Undantag till detta är situationer där det har skett både förändringar i ägandeförhållandena och en betydande förändring i affärsverksamhetens art. I så fall tillämpas de nya bestämmelserna.⁴

I Irland fastställs ett samfunds skattskyldighet med hjälp av begreppet central ledning och kontroll, med beaktande av de ovannämnda förändringarna. Principerna för central ledning och kontroll har fastställts i rättspraxisen. Vid granskningen bedöms den högsta ledningens kontroll, vilket inbegriper fastställandet av riktlinjerna för bolagets verksamhet, viktiga investeringsbeslut samt förvärv och försäljning av affärsverksamhet. Bedömningen grundar sig på fakta, vilka bedöms med stöd av de principer som utvecklats inom rättspraxisen. Enligt de principer som utvecklats inom rättspraxisen har ett bolag sitt säte på det ställe där den verkliga affärsverksamheten bedrivs, och det är i sin tur det ställe där den centrala ledningen och kontrollen finns i verkligheten. Vid bedömningen fokuserar man på var bolagets övervakande eller ledande auktoritet är verksam. Vid granskningen ägnas det uppmärksamhet åt var viktiga frågor som gäller bolagets verksamhetspolitik avgörs, var majoriteten av bolagets ledare bor, var förhandlingarna om viktiga avtal förs, var bolagets styrelsemöten hålls och var bolagets huvudkontor finns.

Irland har inga sektorspecifika bestämmelser vad gäller kriteriet i fråga om den centrala ledningen och kontrollen. Placeringsfonder anses ha sin hemvist i Irland om de regleras av Irlands centralbank, oberoende av var ledningen utövas. En placeringsfond av UCITS-typ som inrättats

⁴ <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-02/02-02-03.pdf>

i en annan EU-medlemsstat är inte skattskyldig i Irland enbart på basis av att den har ett finansförvaltningsbolag som har fått auktorisation i Irland. En alternativ investeringsfond, eller en så kallad AIF-fond, som inrättats med stöd av en annan stats lagstiftning anses inte vara skattskyldig i Irland enbart på basis av att den har en förvaltare av alternativa investeringsfonder som har fått auktorisation i Irland.

När det gäller koncernbolag finns det inga särskilda bestämmelser. Ett bolags ställning i en koncern definierar inte den skattemässiga statusen i Irland, även om det kan utgöra en faktor vid bedömningen av var den centrala ledningen och kontrollen utövas. Varje samfund granskas som en separat enhet. Följaktligen kan vilket samfund som helst ha sin skatterättsliga hemvist i Irland, om kriterierna i fråga om den centrala ledningen och kontrollen uppfylls. I de bestämmelser som tidigare gällde beaktades däremot relationerna till andra samfund och i vilken utsträckning ett samfund direkt eller indirekt kontrollerades från andra stater när platsen för den centrala ledningen och kontrollen skulle bedömas. Vid bedömningen av platsen för den centrala ledningen och kontrollen kan verktygen inom modern teknik beaktas.

Ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av kriteriet i fråga om central ledning och kontroll ska inom en viss tid lämna in vissa uppgifter till skatteförvaltningen. När det gäller inkomstskatt behandlas ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt på basis av kriteriet i fråga om central ledning och kontroll inte annorlunda än andra som är allmänt skattskyldiga. Tillgångar som överförs när skyldigheten att betala inkomstskatt inträder värderas enligt det bokföringsvärde som angetts för dem i början av den första räkenskapsperioden.

Nederländerna

Allmänt skattskyldiga är aktiebolag (NV), privata aktiebolag (BV) och andelslag. Skatt uppbärs på inkomsterna för motsvarande utländska samfund enbart till den del det är fråga om vissa typer av nederländska inkomster.

Enligt den nederländska lagstiftningen anses det i allmänhet att samfund som bildats i Nederländerna har sin hemvist i Nederländerna och att de är skyldiga att betala samfundsskatt och källskatt för dividender. Det finns undantag till denna regel och ett exempel är det system för befrielse (participation exemption) som grundar sig på äganderätt. När det gäller bolag som bildats med stöd av utländsk lagstiftning ska företagets hemvist definieras på basis av fakta och omständigheter, och i detta sammanhang är platsen för den verkliga ledningen av företaget av betydelse.

Företag som bildats med stöd av den nederländska lagstiftningen och europeiska företag anses vara hemmahörande i Nederländerna (*incorporatieleer*) och är följaktligen skyldiga att betala samfundsskatt och källskatt för dividender. Denna bestämmelse tillämpas i allmänhet inte i fråga om befrielser som grundar sig på äganderätt (participation exemption), juridiska fusioner och fissioner eller koncernbeskattning (fiscal unity regime).

Oberoende av om bolag är placerade i Nederländerna eller inte, kan de skatterättsligt anses ha sin hemvist i Nederländerna, om det på basis av fakta och omständigheter anses att bolagen de facto finns i Nederländerna. Dessa begrepp har inte definierats i någon skattelag, men en omfattande rättspraxis har fastställt ett flertal betydelsefulla omständigheter för hur detta ska bestämmas. Rent allmänt är den plats där den verkliga ledningen utövas en central faktor. Andra viktiga faktorer är var ledarna och ledamöterna i förvaltningsrådet har sin hemvist, var aktieägarnas bolagsstämmor hålls, var aktieägarna har sin hemvist, var bolagets tillgångar finns, var bokföringen sköts samt arten av affärsverksamhet och var den bedrivs. Direktivet om företagsomstruktureringar, direktivet om moder- och dotterbolag och direktivet om räntor och royalties

utgör till denna del ett undantag i och med att ett bolag med stöd av dessa direktiv anses ha sin hemvist i en annan medlemsstat om bolaget anses ha sin hemvist i den staten med stöd av den aktuella medlemsstatens lagstiftning.

När det gäller tillämpningen av den tie-breaker-regel som ingår i de skatteavtal som Nederländerna ingår är det av betydelse om ett bolag är skattskyldigt i Nederländerna på basis av att den verkliga ledningen utövas där. I vissa skatteavtal, såsom det skatteavtal som ingåtts med Storbritannien, definieras hemvisten för bolag som anses ha dubbel hemvist genom ett avtal mellan de behöriga myndigheterna.

Placeringsfonder, placeringsbolag och andra motsvarande aktörer som bedriver gemensam investeringsverksamhet är skyldiga att betala samfundsskatt om de betraktas som icke-transparenta, dvs. de är inte så kallade genomgångsenheter i beskattningen. I fråga om utländska fonder finns det ett undantag till regeln om hemvist i och med att det i samband med genomförandet av direktivet om förvaltare av alternativa investeringsfonder 2011/61/EU infördes en bestämmelse om att det vid fastställandet av hemvisten för en alternativ investeringsfond inom EU ska anses att dess ursprungsstat (state of origin) är dess hemvist.

Sverige

Den svenska lagstiftningen om samfunds skatterättsliga hemvist är i stort sett likadan som den finländska. Ett samfund betraktas som svenskt om det har bildats eller registrerats i enlighet med de svenska bestämmelserna. En oregistrerad juridisk person är allmänt skattskyldig i Sverige om dess styrelse eller den juridiska personen själv har ett stadgeenligt säte i Sverige, eller om den på någon annan motsvarande grund kan betraktas som en svensk juridisk person. I Sverige utreddes på 1990-talet möjligheten att införa bestämmelser om verklig ledning som grund för ett samfunds skatterättsliga hemvist (SOU 1995:134). Den svenska lagstiftningen ändrades emellertid inte och platsen för den verkliga ledningen används inte som grund för samfunds allmänna skattskyldighet.

I det betänkande som utarbetades i Sverige planerades det att man skulle ta in en definition av utländsk juridisk person i 16 § 2 mom. i inkomstskattelagen. Enligt utkastet skulle ett konsortium av typen association ha betraktas som ett utländskt samfund som med stöd av lagstiftningen i den stat där det var registrerat eller bildat skulle ha haft rättigheter och skyldigheter och som skulle ha haft rätt att föra talan i domstol eller hos myndigheter och vars tillgångar enskilda aktieägare inte skulle ha kunnat bestämma över fritt. I 2 mom. skulle det dessutom ha föreskrivits att ett samfund inte skulle betraktas som utländskt utan som svenskt om den verkliga ledningen utövades i Sverige.

Frankrike

Den franska lagstiftningen innehåller inga bestämmelser om allmän skattskyldighet för samfund. Med stöd av en föreskrift som meddelats av skattemyndigheterna betraktas samfund med ett registrerat säte (*siège social*) i Frankrike eller med platsen för den verkliga ledningen (*siège réel*) i Frankrike som allmänt skattskyldiga samfund. Det ställe där verksamheten bedrivs avgör med stöd av den nationella lagstiftningen samfundens skyldighet i fråga om att betala inkomstskatt. Skyldigheten att betala samfundsskatt gäller både allmänt skattskyldiga samfund och begränsat skattskyldiga samfund, om intäkterna har en koppling till Frankrike enligt territorialprincipen. Vissa bolagsformer är direkt på grundval av den juridiska formen skyldiga att betala samfundsskatt. Sådana är SA, SAS, SARL och bolag med begränsat ansvar samt andelslag.

Spanien

Enligt den spanska lagstiftningen har ett bolag sin hemvist i Spanien om det har bildats i överensstämmelse med den spanska lagstiftningen, om dess stadgeenliga säte finns i Spanien eller om dess verkliga ledning utövas i Spanien. Dessutom kan skattemyndigheterna anse att ett bolags hemvist är i Spanien om bolaget är bildat i ett så kallat skatteparadis eller i ett område med nollbeskattning och huvudparten av dess tillgångar finns direkt eller indirekt i Spanien. Om ett bolag anses vara hemmahörande i två skatteavtalsstater fastställs dess hemvist i allmänhet på basis av platsen för ledningen.

Italien

Enligt den italienska lagstiftningen har ett bolag sin hemvist i Italien, om bolaget under den största delen av skatteåret har sitt stadgeenliga säte, sin ledning eller huvudsakliga affärsverksamhet i Italien. I detta avseende saknar det betydelse var bolaget har grundats. Ett utländskt bolag kan anses ha sin hemvist i Italien, om det kontrollerar ett italienskt bolag och kontrolleras direkt eller indirekt av en italiensk fysisk eller juridisk person eller administreras av ett förvaltningsråd, där majoriteten av de fysiska eller juridiska personer som är ledamöter är bosatta i Italien.

Portugal

För att ett bolag ska kunna anses ha sin hemvist i Portugal ska bolagets stadgeenliga säte eller verkliga ledning finnas i Portugal. I skatteavtalssituationer har bolag i allmänhet sin hemvist i det land där den verkliga ledningen utövas.

6 Remissvar

Kompletteras efter remissbehandlingen.

7 Specialmotivering

7.1 Inkomstskattelagen

9 §. Allmän och begränsad skattskyldighet. I 1 mom. 1 punkten föreskrivs det om allmänt skattskyldiga. Det föreslås att det till punkten fogas utländska samfund vars verkliga ledning utövas i Finland. I 2 punkten föreskrivs det om begränsat skattskyldiga. Det föreslås att det till punkten fogas andra utländska samfund än sådana som avses i 1 punkten.

I 7 mom. föreslås bestämmelser om inhemska samfund. Som inhemska samfund betraktas samfund som har bildats eller registrerats med stöd av finsk lagstiftning.

I 8 mom. föreslås bestämmelser om hur platsen för ett utländskt samfunds verkliga ledning bestäms. I momentet föreslås det dessutom att ett samfund som avses ovan anses vara allmänt skattskyldigt från ingången av det skatteår som följer efter det år då det konstaterats att den verkliga ledningen utövas i Finland. Det föreslås att det med utländska samfund enligt 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen avses sådana utländska samfund eller andra förmögenhetskomplex som är jämförbara med de samfundsformer som avses i 3 §. I praktiken är det till denna del i regel fråga om utländska samfund som är jämförbara med sådana samfund som avses i 3 § 4 punkten i inkomstskattelagen. Vid tolkningen av om ett utländskt samfund eller förmögenhetskomplex är jämförbart med de samfund som räknas upp i 3 § i inkomstskattelagen är utgångspunkten i regel huruvida det utländska samfundets civilrättsliga ställning huvudsakligen motsvarar den inhemska bolagsformens ställning. Exempelvis kan ett utländskt bo-

lag vara jämförbart med ett aktiebolag, om det bolagsrättsligt motsvarar ett finländskt aktiebolag. Dessutom förutsätts det att det utländska samfundet med stöd av lagstiftningen i den stat där det är registrerat eller bildat ska utgöra ett självständigt skattesubjekt. När det gäller s.k. truster baserar sig granskningen på den i rättspraxis tillämpade teori som gäller jämställande, enligt vilken man granskar huruvida ett utländskt samfunds civilrättsliga ställning i huvudsak motsvarar den inhemska bolagsformens ställning. I rättspraxis t.ex. i avgörandet HFD 2015:9 har trusten jämförts med ett finskt offentligt aktiebolag.

Som den i det nya 8 mom. avsedda platsen för den verkliga ledningen betraktas den plats där samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen i fråga om hela samfundets verksamhet fattas. Med den plats där de viktigaste besluten om den högsta dagliga ledningen fattas avses i praktiken den plats där styrelsen eller något annat motsvarande högsta beslutande organ fattar beslut och där samfundets huvudkontor finns. Med huvudkontor avses enligt vedertagen praxis en fysisk byggnad där samfundets centralförvaltning eller någon annan motsvarande faktisk förvaltning finns. Om ett samfunds styrelse eller något annat motsvarande beslutande organ håller möten i Finland och samfundets huvudkontor finns här, anses den plats där samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas finnas i Finland och samfundets verkliga ledning utövas således här. Det att styrelsen eller ett motsvarande beslutande organ håller möte i Finland är i allmänhet en signifikant indikation på att samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas i Finland, och således kan den verkliga ledningen anses utövas i Finland. En förutsättning är dock att styrelsen eller motsvarande beslutande organ utifrån en helhetsbedömning av hela samfundets verksamhet har beslutanderätt i fråga om samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen och även utövar denna rätt utslutande eller huvudsakligen vid nämnda möten. Det kan vara problematiskt att fastställa var den verkliga ledningen utövas t.ex. när medlemmarna i samfundets styrelse eller i motsvarande beslutande organ och den övriga ledningen eller huvudkontoret befinner sig i olika stater. I sådana situationer med delad ledningsstruktur betonas vid fastställandet av var den verkliga ledningen utövas den plats där styrelsens eller något annat motsvarande beslutande organs möten hålls.

Om det av omständigheterna kan dras slutsatsen att den plats där styrelsen eller något annat beslutande organ med beslutanderätt fattar samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen är av formell karaktär och att besluten i själva verket fattas någon annanstans, kan det avgörande i detta avseende anses vara den faktiska beslutsplatsen och inte den formella platsen för styrelsens eller något annat beslutande organs beslut. Den plats där styrelsens eller ett annat högsta beslutande organs möten hålls är i allmänhet inte avgörande, om medlemmarna i styrelsen eller i ett annat beslutande organ agerar med stöd av instruktioner från någon annan aktör eller om de håller styrelsens eller ett motsvarande beslutande organs möten på en annan plats än den där de tillsammans faktiskt utövar beslutanderätt i fråga om samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen. Om styrelsen eller ett motsvarande beslutande organ rutinmässigt godkänner den verkställande ledningens beslut, är platsen där den verkställande ledningen fattar beslut viktig för bestämmandet av platsen för den verkliga ledningen. Med den verkställande ledningen avses enligt vedertagen praxis verkställande direktören eller motsvarande ledare samt de som är direkt underställda verkställande direktören eller motsvarande ledare och sköter samfundets högsta ledningsuppgifter. Det är emellertid också behövligt att granska vad som händer mellan styrelsens eller motsvarande beslutande organs möten. Dokumentation som behövs för granskningen är t.ex. protokoll från styrelsens eller samfundets andra beslutande organs möten samt annan relevant dokumentation.

Medlemmarna i styrelsen eller i något annat beslutande organ som utövar beslutanderätt i fråga om samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen kan befinna sig i olika stater, t.ex. när besluten fattas vid videokonferenser eller med hjälp av något annat tekniskt hjälpmedel. Om bolagets faktiska beslutanderätt utövas vid styrelsens eller ett annat motsvarande beslutande

organs möten med hjälp av video eller annat tekniskt hjälpmedel, granskas vid bedömningen av platsen för den verkliga ledningen den plats från vilken anslutningen till videokonferensen geografiskt har skett.

Bedömningen av var den verkliga ledningen utövas ska grunda sig på en bedömning av fakta och på faktiska omständigheter utifrån en helhetsbedömning. Även om bedömningen av var den verkliga ledningen utövas sker utifrån fakta, är det också behövligt att beakta lagstiftningen i den stat där det utländska samfundet har bildats, eftersom samfundets förvaltning i första hand grundar sig på lagstiftningen i den stat där samfundet bildats och i andra hand på samfundets stadgar, som har skrivits in i bolagsordningen, stiftelseurkunden eller något annat motsvarande dokument. Syftet med denna granskning är att avgöra var och av vem samfundet verkligen leds inom denna rättsliga och regleringsmässiga ram. För det mesta ansvarar samfundets styrelse eller något annat högsta beslutande organ inom ramen för sin allmänna behörighet för att organisera samfundets förvaltning och verksamhet. Denna behörighet utövar styrelsen eller något annat högsta beslutande organ vid styrelsens eller motsvarande beslutande organs möten. Granskningen bör ge svar på frågor om var och av vem samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas, om inte besluten fattas av de aktörer som anförts trots dessa uppgifter med stöd av samfundets stadgar eller någon annan motsvarande viljeyttring. Den exakta utformningen av samfundets ledningsstruktur varierar mellan olika länder och olika samfundsformer i olika länder och kan bero på det instrument som har hand om ledningen. I vissa bolag kan aktieägarna själva ansvara för ledningsfunktionerna.

Internationellt är det ganska vanligt att samfundets förvaltningsråd eller något annat motsvarande organ svarar för, övervakar och ger instruktioner till samfundets styrelse för aktieägarnas räkning samt att styrelsen svarar för ledningen av affärsverksamheten. Platsen för beslutsfattandet när det gäller samfundets förvaltningsråd eller något annat motsvarande organ som ansvarar för övervakningen av och instruktionerna till samfundet är inte avgörande vid granskningen. Granskningen inriktas på var och av vem samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas.

När platsen för den verkliga ledningen bedöms spelar samfundets stadgeenliga hemvist ingen viktig roll, utan vid bedömningen fästs det vikt vid de faktiska omständigheterna. Det avgörande är inte var samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen verkställs i praktiken, utan var besluten fattas.

På basis av skötseln av samfundets bokföring eller revision kan det inte anses att den verkliga ledningen utövas i Finland. Enbart ett bankkonto eller förvaltningen av ett samfunds penningmedel och genomförandet av löpande betalningar kan inte innebära att den verkliga ledningen utövas i Finland. Enbart rutinmässiga uppgifter innebär inte heller i sig att platsen för den verkliga ledningen är där var de uppgifterna sköts. Det sistnämnda är av ringa betydelse vid bedömningen av var den verkliga ledningen utövas.

I granskningen granskas inte hemviststaterna för medlemmarna i samfundets styrelse eller i motsvarande beslutande organ eller för den övriga ledningen, eftersom detta för det första skulle innebära att hemviststaten enligt ett skatteavtal, för en särskilt skattskyldig, såsom ett bolag, skulle bestämmas utifrån hemviststaten för de personer som handlar på bolagets vägnar. För det andra kan det vara svårt att fastställa hemvisten för styrelsen eller ett annat motsvarande beslutande organ eller den övriga ledningen t.ex. när personerna är bosatta i olika stater. För det tredje kan det anses att hemviststaten för samfundets styrelse eller motsvarande beslutande organ eller den övriga högsta ledningen inte motsvarar det ursprungliga syftet med platsen för den verkliga ledningen, nämligen att den plats där verksamheten bedrivs ska vara avgörande.

Platsen där samfundets bolagsstämma eller motsvarande möten hålls bestämmer inte var samfundets verkliga ledning utövas. Enbart aktieinnehav är således inte avgörande vid bedömningen. Däremot, om en aktieägare i själva verket utövar beslutanderätt i ett samfund, kan för aktieägarens del den plats där aktieägaren utövar sin beslutanderätt beaktas vid bedömningen av var samfundets verkliga ledning utövas.

Ibland kan det vara svårt att skilja moderbolagets verksamhet i egenskap av aktieägare från moderbolagets verksamhet som gäller ledning och kontroll av dotterbolagets affärsverksamhet. Moderbolaget förväntas dock i allmänhet utöva en viss kontroll över dotterbolagets verksamhet, t.ex. i form av rapportering. Rapporteringen eller utfärdandet av koncernens interna anvisningar, t.ex. om finansieringen, torde inte kunna anses indikera att platsen för den verkliga ledningen i fråga om dotterbolaget uppkommer i anslutning till moderbolaget. Platsen för den verkliga ledningen granskas i regel utifrån varje enskilt samfunds egen verksamhet samt egen bolagsordning eller andra motsvarande stadgar. Gränsdragningen ska göras bl.a. i förhållande till när det är fråga om koncernens verksamhet och när det är fråga om det utländska dotterbolagets verksamhet. Om ett utländskt dotterbolag har egen personal som sköter bolagets förvaltning, är gränsdragningen lättare än om det är fråga om ett passivt bolag vars verksamhet inte kräver särskild ledning. Omfattande, främst strategiska beslut på koncernnivå är inte relevanta vid bedömningen. När det gäller koncernbolag, förutsatt att det inte är fråga om ärenden som normalt hör till koncernbolagets beslutanderätt, granskas vid bedömningen platsen för beslutsfattandet i fråga om den aktör, såsom moderbolaget eller koncernbolaget, som fattar bolagets viktiga ledningsbeslut och kommersiella beslut och utövar bestämmande inflytande. Om bolagets styrelse eller ett motsvarande beslutande organ rutinemässigt godkänner den verkställande ledningens beslut, är platsen där den verkställande ledningen fattar beslut viktig för bestämmandet av platsen för bolagets verkliga ledning.

I en koncern fattas de väsentliga besluten om holdingbolagets verksamhet ofta av koncernledningen och i koncernens intresse. Holdingbolaget har inte nödvändigtvis någon egen självständig ställning. När man granskar beslut som gäller samfundets verksamhet är det viktigt att utreda i vilket samfunds intresse besluten fattas, dvs. vilket bolags beslut och verksamhet det är fråga om. Platsen för den verkliga ledningen kan inte uppstå enbart på basis av ägande, och på basis av ett finländskt holdingbolag kan platsen för den verkliga ledningen för ett utländskt samfund som hör till samma koncern inte anses finnas i Finland. Den kan uppstå endast om det utländska bolagets egen verksamhet i Finland är sådan att bolaget kan anses ledas från Finland. Om bolagets enda verksamhet består av aktieinnehav, ska vid bedömningen var den verkliga ledningen utövas de övriga beslut som hänför sig till ledningen av samfundet beaktas. Med detta avses att den verkliga ledningen anses finnas i Finland, om den övriga ledningen av samfundets verksamhet, särskilt i fråga om finansieringsbeslut, huvudsakligen och faktiskt utövas här. Om verksamheten består av passivt ägande som inte kräver aktiv ledning, kan det utländska bolaget inte anses ha sin verkliga ledning i Finland. På motsvarande sätt kan ett utländskt holdingbolags verkliga ledning inte komma att finnas i Finland enbart på grund av att dess ägare finns i Finland.

Ett kortvarigt eller tillfälligt beslutsfattande som gäller de viktigaste besluten om den högsta dagliga ledningen, även om de skulle omfatta hela samfundets verksamhet, medför inte att den verkliga ledningen finns i Finland. I det nya 9 § 8 mom. i inkomstskattelagen konstateras det att utländska samfund vars verkliga ledning finns i Finland ska betraktas som allmänt skattskyldiga från ingången av det skatteår som följer efter det år då det konstaterats att den verkliga ledningen utövas i Finland.

Det föreslås att det till paragrafen fogas *ett nytt 9 mom.* enligt vilket vad som i annan lagstiftning föreskrivs om finländska samfund ska tillämpas på utländska samfund som avses i 1 mom. 1 punkten och 8 mom.

123 c §. *Ett allmänt skattskyldigt utländskt samfunds rätt att dra av förluster som fastställts för ett fast driftställe som det haft i Finland.* Om ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom., före skattskyldigheten uppkommit, har haft ett fast driftställe i Finland för vilket det vid beskattningen har fastställts förluster enligt bestämmelserna i detta kapitel, ska de fastställda förlusterna dras av vid beskattningen av det allmänt skattskyldiga samfundet. Rätten att dra av förluster förutsätter att det utländska samfundet lägger fram en utredning om att det fasta driftsställets förluster inte har dragits av vid beskattningen i det utländska samfundets tidigare skatterättsliga hemviststat.

7.2 Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

51 f §. I 2 mom. föreslås bestämmelser om att om ett utländskt samfund som tidigare har varit skatterättsligt hemmahörande i någon annan stat än i en medlemsstat inom Europeiska unionen blir allmänt skattskyldigt i Finland med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen, betraktas vid beskattningen av det utländska samfund som är hemmahörande i Finland som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförts till Finland den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften i den stat från vilken tillgångarna anses ha överförts. Om tillgångarnas sannolika överlåtelsepris har räknats som skattepliktig inkomst i den stat från vilken tillgångarna anses ha överförts, betraktas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna. Om det pris som använts avviker från det pris som i Finland ska betraktas som sannolikt överlåtelsepris, betraktas som utgångsansskaffningsutgift det värde som i Finland betraktas som sannolikt överlåtelsepris.

51 g §. I paragrafen föreslås bestämmelser om att resultatet för ett i 13 a § i inkomstskattelagen avsett fast driftställe som ett utländskt samfund som avses i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen haft i Finland före den allmänna skattskyldigheten uppkommit räknas till det utländska samfundets resultat, som beräknas i enlighet med 1 § 1 mom. i denna lag, när den allmänna skattskyldigheten uppkommer. De anskaffningsutgifter och övriga utgifter som inte dragits av vid beskattningen av det fasta driftställe som nämnda samfund haft i Finland dras av vid beskattningen av det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha dragits av vid beskattningen av det fasta driftstället. De reserver och korrigeringsposter som hänför sig till det fasta driftstället räknas som en skattepliktig inkomst för det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha räknats som skattepliktig inkomst för det fasta driftstället.

7.3 Lagen om koncernbidrag vid beskattningen

2 §. I 2 mom. konstateras det att vad som i 1 mom. föreskrivs om aktiebolag och andelslag också ska tillämpas på sådana i 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen avsedda allmänt skattskyldiga utländska samfund som jämföras med sådana aktiebolag eller andelslag som avses i 3 § 4 punkten i den lagen. Vissa utländska samfund av s.k. SICAV-karaktär kan jämföras med inhemska aktiebolag och andelslag och således på basis av platsen för den verkliga ledningen vara allmänt skattskyldiga som mottagare och givare av koncernbidrag på det sätt som avses ovan. Då är dock nämnda SICAV-bolag normalt skyldigt att betala samfundsskatt för alla sina inkomster. Även om ett bolag som kan jämföras med ett aktiebolag eller andelslag, i sin tidigare skatterättsliga hemviststat skulle ha omfattats av begränsad skattskyldighet, ska bolaget i egenkap av allmänt skattskyldigt samfund i Finland beskattas enligt den normala samfundsskattesatsen.

7 §. Det föreslås att *1 punkten* ändras så att i en situation som avses i 2 § 2 mom. anses koncernförhållandet ha förelegat endast den tid då det utländska samfundet var allmänt skattskyldigt i Finland.

7.4 Lagen angående rättighet att idka näring

2 §. Definitionen av filial i 1 mom. utvidgas till att gälla även en plats i Finland där en utländsk sammanslutnings verkliga ledning enligt de föreslagna bestämmelserna i 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen utövas. Detta utvidgar också vad som avses med filial i handelsregisterlagen och företags- och organisationsdatalagen.

8 Ikraftträdande

I propositionen föreslås det att de föreslagna ändringarna i lagstiftningen ska träda i kraft vid ingången av 2021.

Övergångsbestämmelserna kompletteras senare.

Kläm

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

1.

Lag

om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen (1535/1992) 9 § 1 mom. och
fogas till 9 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 1549/1995 och 292/2019, nya 7–9 mom.
och till lagen en ny 123 c § som följer:

9 §

Allmän och begränsad skattskyldighet

Skyldiga att betala skatt på inkomst är

1) personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, samfund som bildats eller registrerats utomlands och vars verkliga ledning utövas i Finland, samfällda förmåner och dödsbon för inkomst som har förvärvats här och någon annanstans (*allmän skattskyldighet*),

2) personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt andra utländska samfund än sådana som avses i 1 punkten för inkomst som har förvärvats här (*begränsad skattskyldighet*).

Med inhemska samfund enligt 1 mom. avses samfund som har bildats eller registrerats med stöd av finsk lagstiftning.

Den verkliga ledningen för ett utländskt samfund som avses i 1 mom. utövas på den plats där samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas. Ett samfund som avses ovan anses vara allmänt skattskyldigt från ingången av det skatteår som följer efter det år då det konstaterats att den verkliga ledningen utövas i Finland.

Vad som i annan inkomstskattelagstiftning föreskrivs om finländska samfund tillämpas på utländska samfund som avses i 1 mom. 1 punkten och 8 mom.

123 c §

Ett allmänt skattskyldigt utländskt samfunds rätt att dra av förluster som fastställts för ett fast driftställe som det haft i Finland

Om ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom., före skattskyldigheten uppkommit, har haft ett fast driftställe i Finland för vilket det vid beskattningen har fastställts förluster enligt bestämmelserna i detta kapitel, dras de fastställda förlusterna av vid beskattningen av det allmänt skattskyldiga samfundet. Rätten att dra av förluster förutsätter att det utländska samfundet lägger fram en utredning om att det fasta driftsställets förluster inte har dragits av vid beskattningen i det utländska samfundets tidigare skatterättsliga hemviststat.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagens x § tillämpas första gången den xx xxxx 20 .

2.

Lag

om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 51 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), sådan
paragrafen lyder i lag 1577/2019, ett nytt 2 mom. och till lagen en ny 51 g § som följer:

51 f §

Om ett utländskt samfund som tidigare har varit skatterättsligt hemmahörande i någon annan stat än i en medlemsstat inom Europeiska unionen blir allmänt skattskyldigt i Finland med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen, betraktas som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförts till Finland den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften i den stat från vilken tillgångarna anses ha överförts. Om tillgångarnas sannolika överlåtelsepris har räknats som skattepliktig inkomst i den stat från vilken tillgångarna anses ha överförts, betraktas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna.

51 g §

Resultatet för ett i 13 a § i inkomstskattelagen avsett fast driftsställe som ett utländskt samfund som med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen är allmänt skattskyldigt haft i Finland före skattskyldigheten uppkommit räknas till det utländska samfundets resultat, som beräknas i enlighet med 1 § 1 mom. i denna lag, när den allmänna skattskyldigheten uppkommer. De anskaffningsutgifter och övriga utgifter som inte dragits av vid beskattningen av det fasta driftsställe som nämnda samfund haft i Finland dras av vid beskattningen av det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha dragits av vid beskattningen av det fasta driftstället. De reserver och korrigeringsposter som hänför sig till det fasta driftstället räknas som en skattepliktig inkomst för det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha räknats som skattepliktig inkomst för det fasta driftstället.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagens x § tillämpas första gången den xx xxxx 20 .

3.

Lag

om ändring av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen

I enlighet med riksdagens beslut

ändras i lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986) 7 § 1 punkten och *fogas* till 2 §, sådan den lyder i lag 310/2019, ett nytt 2 mom. som följer:

2 §

Vad som i 1 mom. föreskrivs om aktiebolag och andelslag tillämpas också på sådana i 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen avsedda allmänt skattskyldiga utländska samfund som jämföras med sådana aktiebolag eller andelslag som avses i 3 § 4 punkten i den lagen.

7 §

För att ett bidrag skall behandlas som koncernbidrag förutsätts det dessutom

1) att det koncernförhållande mellan givaren och mottagaren som nämns i 3 § har fortgått hela skatteåret; i en situation som avses i 2 § 2 mom. anses koncernförhållandet ha förelegat endast under den tid då det utländska samfundet var allmänt skattskyldigt i Finland,

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagens x § tillämpas första gången den xx xxxx 20 .

4.

Lag

om ändring av 2 § i lagen angående rättighet att idka näring

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen angående rättighet att idka näring (122/1919) 2 § 1 mom., sådant det lyder i lag 1717/1995, som följer:

2 §

Med filial avses i denna lag en sådan del av en utländsk sammanslutning eller stiftelse som i Finland, från ett fast driftställe beläget här i landet, fortlöpande driver rörelse eller utövar yrke i den utländska sammanslutningens eller stiftelsens namn och för dess räkning. Med filial avses i denna lag även en plats i Finland där en utländsk sammanslutnings verkliga ledning enligt 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen (1535/1992) utövas.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagens x § tillämpas första gången den xx xxxx 20 .

Helsingfors den 20xx

Statsminister

Sanna Marin

..minister Förnamn Efternamn

1.

Lag

om ändring av inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen (1535/1992) 9 § 1 mom. och
fogas till 9 §, sådan den lyder delvis ändrad i lagarna 1549/1995 och 292/2019, nya 7–9 mom.
och till lagen en ny 123 c § som följer:
I enlighet med riksdagens beslut:

Gällande lydelse

9 §

Allmän och begränsad skattskyldighet

Skyldiga att betala skatt på inkomst är

1) personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, samfällda förmåner och dödsbon för inkomst som har förvärvats här och annorstädes (*allmän skattskyldighet*),

2) personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt utländska samfund för inkomst som har förvärvats här (*begränsad skattskyldighet*).

Föreslagen lydelse

9 §

Allmän och begränsad skattskyldighet

Skyldiga att betala skatt på inkomst är

1) personer som under skatteåret har varit bosatta i Finland, inhemska samfund, *samfund som bildats eller registrerats utomlands och vars verkliga ledning utövas i Finland*, samfällda förmåner och dödsbon för inkomst som har förvärvats här och någon annanstans (*allmän skattskyldighet*),

2) personer som under skatteåret inte har varit bosatta i Finland samt *andra* utländska samfund *än sådana som avses i 1 punkten* för inkomst som har förvärvats här (*begränsad skattskyldighet*).

Med inhemska samfund enligt 1 mom. avses samfund som har bildats eller registrerats med stöd av finsk lagstiftning.

Den verkliga ledningen för ett utländskt samfund som avses i 1 mom. utövas på den plats där samfundets viktigaste beslut om den högsta dagliga ledningen fattas. Ett samfund som avses ovan anses vara allmänt skattskyldigt från ingången av det skatteår som följer efter det år då det konstaterats att den verkliga ledningen utövas i Finland.

Vad som i annan inkomstskattelagstiftning föreskrivs om finländska samfund tillämpas på utländska samfund som avses i 1 mom. 1 punkten och 8 mom.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

123 c §

Ett allmänt skattskyldigt utländskt samfunds rätt att dra av förluster som fastställts för ett fast driftställe som det haft i Finland

Om ett utländskt samfund som är allmänt skattskyldigt med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom., före skattskyldigheten uppkommit, har haft ett fast driftställe i Finland för vilket det vid beskattningen har fastställts förluster enligt bestämmelserna i detta kapitel, dras de fastställda förlusterna av vid beskattningen av det allmänt skattskyldiga samfundet. Rätten att dra av förluster förutsätter att det utländska samfundet lägger fram en utredning om att det fasta driftsställets förluster inte har dragits av vid beskattningen i det utländska samfundets tidigare skatterättsliga hemviststat.

Denna lag träder i kraft den 20 .

*Lagens x § tillämpas första gången den xx
xxxx 20 .*

2.

Lag

om ändring av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 51 f § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968), sådan
paragrafen lyder i lag 1577/2019, ett nytt 2 mom. och till lagen en ny 51 g § som följer:

Gällande lydelse

51 f §

Föreslagen lydelse

51 f §

Om ett utländskt samfund som tidigare har varit skatterättsligt hemmahörande i någon annan stat än i en medlemsstat inom Europeiska unionen blir allmänt skattskyldigt i Finland med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen, betraktas som anskaffningsutgift för de tillgångar som överförts till Finland den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften i den stat från vilken tillgångarna anses ha överförts. Om tillgångarnas sannolika överlåtelsepris har räknats som skattepliktig inkomst i den stat från vilken tillgångarna anses ha överförts, betraktas tillgångarnas sannolika överlåtelsepris som anskaffningsutgift för de överförda tillgångarna.

51 g §

Resultatet för ett i 13 a § i inkomstskattelagen avsett fast driftsställe som ett utländskt samfund som med stöd av 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen är allmänt skattskyldigt haft i Finland före skattskyldigheten uppkommit räknas till det utländska samfundets resultat, som beräknas i enlighet med 1 § 1 mom. i denna lag, när den allmänna skattskyldigheten uppkommer. De anskaffningsutgifter och övriga utgifter som inte dragits av vid beskattningen av det fasta driftsställe som nämnda samfund haft i Finland dras av vid beskattningen av det utländska samfundet på samma sätt som de skulle ha dragits av vid beskattningen av det fasta driftstället. De reserver och korrigeringposter som hänför sig till det fasta driftstället räknas

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

*som en skattepliktig inkomst för det utländska
samfundet på samma sätt som de skulle ha
räknats som skattepliktig inkomst för det fasta
driftstället.*

Denna lag träder i kraft den 20 .

*Lagens x § tillämpas första gången den xx
xxxx 20 .*

3.

Lag

om ändring av 2 och 7 § i lagen om koncernbidrag vid beskattningen

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/1986) 7 § 1 punkten och
fogas till 2 §, sådan den lyder i lag 310/2019, ett nytt 2 mom. som följer:

Gällande lydelse

2 §

Föreslagen lydelse

2 §

Vad som i 1 mom. föreskrivs om aktiebolag och andelslag tillämpas också på sådana i 9 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen avsedda allmänt skattskyldiga utländska samfund som jämföras med sådana aktiebolag eller andelslag som avses i 3 § 4 punkten i den lagen.

7 §

För att ett bidrag skall behandlas som koncernbidrag förutsätts det dessutom

1) att det koncernförhållande mellan givaren och mottagaren som nämns i 3 § har fortgått hela skatteåret,

7 §

För att ett bidrag skall behandlas som koncernbidrag förutsätts det dessutom

1) att det koncernförhållande mellan givaren och mottagaren som nämns i 3 § har fortgått hela skatteåret; *i en situation som avses i 2 § 2 mom. anses koncernförhållandet ha förelegat endast under den tid då det utländska samfundet var allmänt skattskyldigt i Finland,*

Denna lag träder i kraft den 20 .

*Lagens x § tillämpas första gången den xx
xxxx 20 .*

4.

Lag

om ändring av 2 § i lagen angående rättighet att idka näring

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen angående rättighet att idka näring (122/1919) 2 § 1 mom., sådant det lyder i lag 1717/1995, som följer:

Gällande lydelse

2 §

Med filial avses i denna lag en sådan del av en utländsk sammanslutning eller stiftelse som i Finland, från ett fast driftställe beläget här i landet, fortlöpande driver rörelse eller utövar yrke i den utländska sammanslutningens eller stiftelsens namn och för dess räkning.

Föreslagen lydelse

2 §

Med filial avses i denna lag en sådan del av en utländsk sammanslutning eller stiftelse som i Finland, från ett fast driftställe beläget här i landet, fortlöpande driver rörelse eller utövar yrke i den utländska sammanslutningens eller stiftelsens namn och för dess räkning. *Med filial avses i denna lag även en plats i Finland där en utländsk sammanslutnings verkliga ledning enligt 9 § 1 mom. 1 punkten och 8 mom. i inkomstskattelagen (1535/1992) utövas.*

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagens x § tillämpas första gången den xx
xxxx 20 .
