

Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lagar om ändring av 136 § i inkomstskattelagen och 24 § i lagen om skatt på arv och gåva

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås ändringar i inkomstskattelagen och lagen om skatt på arv och gåva.

I inkomstskattelagen görs en sådan ändring att den progressiva inverkan av andra förvärvsinkomster från utlandet än pensioner lindras genom att det sammanlagda beloppet av de skatter som skall betalas i Finland och utomlands begränsas till det belopp som den skattskyldige varit skyldig att betala om hela inkomsten hade härrört från Finland.

Genom en ändring av lagen om skatt på arv och gåva koncentreras behandlingen av frågor som gäller internationell arvs- och gåvo-beskattning till Nylands skatteverk.

De föreslagna lagarna avses träda i kraft vid ingången av 2006. Ändringen av 136 § i inkomstskattelagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2006 och ändringen av 24 § i lagen om skatt på arv och gåva tillämpas i de fall då skattskyldigheten har uppkommit den 1 januari 2006 eller därefter.

MOTIVERING

1. Nuläge

1.1. Lagstiftning och praxis

Bestämmelsen i 136 § i inkomstskattelagen om beskattningens övre gräns

Internationell dubbelbeskattning undanröjs i regel genom en stats interna lagstiftningsåtgärder och med stöd av avtal mellan stater för undvikande av internationell dubbelbeskattning, dvs. skatteavtal. Dubbelbeskattning undanröjs genom antingen avräkningsmetoden eller undantagandemetoden. Vid tillämpning av avräkningsmetoden avräknas den skatt som betalats i den främmande staten från den skatt som i hemstaten skall betalas på samma inkomst. Enligt undantagandemetoden beskattas inkomster från utlandet inte alls i inkomsttagarens hemstat. I de skatteavtal som Finland ingår tillämpas i regel avräkningsmetoden. Det finns ändå fortfarande gällande skatteavtal där undantagandemetoden tillämpas eller där den tillämpas åtminstone på en del av de inkomstslag som avses i skatteavtalet. Enligt avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och

på förmögenhet (FördrS 26/1997) skall t.ex. förvärvsinkomster som från ett annat nordiskt land betalas till en person bosatt i Finland i regel vara undantagna från beskattning.

I de skatteavtal som Finland ingår finns inga detaljerade bestämmelser om undanröjande av dubbelbeskattning. Dessa detaljer och de exakta beräkningsreglerna har överlåtit på staternas interna lagstiftning. Om skatteavtal som är bindande för Finland innehåller en bestämmelse om undantagandemetoden, undantar Finland med stöd av sin interna lagstiftning inkomsten från beskattning genom den så kallade undantagandemetoden med progressionsförbehåll, om vilken föreskrivs i 6 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995). Enligt paragrafens 1 mom. är inkomst som förvärvats i en främmande stat och i fråga om vilken Finland i ett internationellt avtal har avstått från att använda sin beskattningsrätt skattepliktig inkomst för fysiska personer. Från skatterna på den skattskyldiges inkomst dras dock av en del som motsvarar den från skatt befriande inkomstens andel av den inkomst som hänför sig till förvärvskällan och inkomstslaget. Inkomster från utlandet un-

dantas således från skatt i Finland, men de beaktas när man slår fast vilken skattesats som i Finland skall tillämpas vid beskattningen av inkomst som är beskattningsbar i den skattskyldiges hemland. Inkomsterna från utlandet inverkar med andra ord när den progressiva skattesatsen för en persons inkomster från Finland slås fast.

Enligt 29 § 1 mom. i inkomstskattelagen (1535/1992) har den skattskyldige rätt att från sin inkomst dra av utgifterna för inkomstens förvärvande eller bibehållande. Avdraget görs i regel från inkomsten för det år under vilket den skattskyldige har betalat utgiften. En skattskyldig kan också utnyttja underskott i kapitalinkomstslaget vid beskattningen av förvärvsinkomster. Bestämmelser om underskott i kapitalinkomstslaget finns i 60 § 1 mom. i inkomstskattelagen. Om summan av en persons avdragbara utgifter för inkomstens förvärvande samt för ränteutgifter och från kapitalinkomsterna avdragbara förluster enligt lagens 59 § överstiger summan av de skattepliktiga kapitalinkomsterna, utgör skillnaden ett sådant underskott i kapitalinkomstslaget på grund av vilket den skattskyldige har rätt att göra en underskottsgottgörelse som avses i lagens 131—134 §. Underskottsgottgörelsen är en mot inkomstskattesatsen svarande andel dvs. 28 procent av det underskott som samma år uppkommit inom kapitalinkomstslaget.

Enligt 6 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning skall utgifterna för förvärvandet eller bibehållandet av inkomsten och de räntor som hänför sig till inkomsten dras av när den inkomst som förvärvats i den främmande staten beräknas. Utgifterna och räntorna är inte avdragbara till den del de överstiger beloppet av den inkomst som förvärvats i den främmande staten. Tillämpningen av denna bestämmelse leder till att avdragen inte görs till fullt belopp, utan i relation till inkomsterna.

I 136 § 3 mom. i inkomstskattelagen föreskrivs om beskattningens så kallade övre gräns, som tillämpas på pensionstagare. Bestämmelsen tillämpas i de fall då dubbelbeskattning av pensionsinkomster från utlandet undanröjs med undantagandemetoden och den skattskyldige får förvärvsinkomster också från Finland. Om det sammanlagda beloppet av inkomstskatterna i Finland och i ut-

landet är högre än i det fall att samma inkomster hade härrört uteslutande från Finland, sänks inkomstskatterna i Finland i motsvarande grad. Inkomstskatten för personer som bor i Finland och får pension från utlandet och från Finland blir därför inte på grund av beskattningen i Finland högre än för dem som har motsvarande totalinkomster uteslutande från Finland.

Lagen om skatt på arv och gåva

Enligt 22 § 1 mom. i lagen om skatt på arv och gåva (378/1940) verkställs arvsbeskattningen av det skatteverk inom vars område arvlåtaren vid sitt frånfalle var bosatt. Gåvobeskattningen verkställs enligt lagens 23 § av det skatteverk inom vars område gåvogivaren var bosatt vid skattskyldighetens inträde. Om nämnda 22 eller 23 § inte kan tillämpas, verkställs arvs- och gåvobeskattningen enligt 24 § av det skatteverk inom vars område den skattepliktiga förmögenheten till största delen fanns vid skattskyldighetens inträde eller, om förmögenheten inte fanns i Finland, av det skatteverk inom vars område den skattskyldige är bosatt vid tiden för fastställandet av skatten.

1.2. Bedömning av nuläget

Kommissionens överträdelseförfarande på grund av Finlands system för skatteavdrag

Europeiska gemenskapernas kommission gav i april 2004 Finland en formell underrättelse (kommissionens skrivelse SG-Greffe (2004)D/201409 av den 1 april 2004) där kommissionen uppgav sig kunna anse att Finland inte har uppfyllt sina skyldigheter enligt artiklarna 39, om fri rörlighet för arbetstagare, och 43, om etableringsrätt, i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen och motsvarande artiklar i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet i och med att Finland beviljar underskottsgottgörelse bara i fråga om den andel av en skattskyldigs sammanlagda förvärvsinkomst som beskattas i Finland. Kommissionen hänvisade till EG-domstolens dom i mål C-385/00 de Groot (Mål C-380/00 F.W.L de Groot mot Staatssecretaris van Financiën, Rättsfallssamling 2002, s. I-11819) och an-

såg att det är bosättningsstatens skyldighet att bevilja fullständigt och inte proportionellt skatteavdrag. Proportionellt skatteavdrag leder enligt kommissionen till att skattebetalare som arbetat utomlands och som för detta arbete erhåller pension som är beskattningsbar i källstaten bestraffas för att ha arbetat i en annan medlemsstat.

Finland ansåg i sitt svar av den 29 maj 2004 att Finlands gällande system för beviljande av underskottsgottgörelse är i överensstämmelse med gemenskapsrätten. Inkomstskatten för personer som bor i Finland och får pension från utlandet och från Finland blir därför inte på grund av Finlands inkomstskattelagstiftning högre än för dem vars motsvarande totalinkomster uteslutande härrör från Finland. Om det sammanlagda beloppet av inkomstskatterna i Finland och i utlandet är högre än i det fall att samma inkomster härrör uteslutande från Finland, sänks inkomstskatterna i Finland i motsvarande grad med stöd av bestämmelsen om beskattningens övre gräns i 136 § 3 mom. i inkomstskattelagen. Också underskottsgottgörelsen beaktas vid uträkningar enligt bestämmelsen om beskattningens övre gräns på samma sätt som vid beskattningen av en person som får motsvarande inkomster uteslutande från Finland. Finland lovade ändå utreda om bestämmelsen om beskattningens övre gräns behöver utvidgas till att omfatta också andra förvärvsinkomster från utlandet än pensionsinkomster.

I juli 2005 sände kommissionen Finland ett motiverat yttrande (kommissionens skrivelse SG-Greffe (2005)D/203432 av den 13 juli 2005) med en upprepning av samma argument som i den formella underrättelsen. I yttrandet sägs att Finland till följd av 6 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning i egenskap av den skattskyldiges bosättningsland inte beviljar fullständiga personliga avdrag eller gottgörelser som har till syfte att beakta skattebetalarens personliga förhållanden och familjesituation. Kommissionen har dessutom ansett att bestämmelsen om beskattningens övre gräns på grund av sitt begränsade tillämpningsområde inte kan rättfärdiga den ogynnsamma behandling som på det hela taget blir följden av att 6 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning tillämpas.

I Finlands svar av den 2 september 2005 meddelades att det är motiverat att utvidga tillämpningen av bestämmelsen om beskattningens övre gräns i 136 § 3 mom. i inkomstskattelagen till att omfatta också andra förvärvsinkomster från utlandet än pensionsinkomster. Regeringen har således beslutat föreslå att lagstiftningen om beskattningens övre gräns ändras.

Kommissionens ovan beskrivna överträdelseförfarande kan bedömas leda till att Finland tvingas svara inför EG-domstolen, om inte den nuvarande bestämmelsen ändras.

En koncentrerad av internationell arvs- och gåvobeskattning

Inom skatteförvaltningen behandlas årligen ca 500 fall som gäller internationell arvs- och gåvobeskattning. De är fördelade på 50 olika skattebyråer. Den arbetstid som läggs ner på dessa fall motsvarar ca 150 dagsverken. Som arbetsvolym betraktat är det fråga om ett så litet uppgiftsområde att det ändamålsenligaste vore att koncentrera det till en enda rikstäckande enhet. Eftersom fallen är så få skulle en koncentrerad dessutom ha den fördelen att personalen kan upprätthålla sin yrkeskunskap och beskattningen blir enhetlig.

Arbetsuppgifter som omfattar internationell arvs- och gåvobeskattning förutsätter kunskaper såväl om de grundläggande bestämmelserna om arvs- och gåvobeskattning som om specifika frågor inom internationell beskattning. Nylands skatteverk behandlar redan nu merparten av alla internationella arvs- och gåvobeskattningsfrågor som kommer till skatteförvaltningen för behandling. Dessutom är Nylands skatteverk i praktiken stödenhet när det gäller internationell inkomstbeskattning. Eftersom de specifika frågorna inom de arbetsuppgifter som gäller arvs- och gåvobeskattning till stor del är av samma slag som inom den internationella inkomstbeskattningen, finns det redan också ett internationellt skatterättsligt stöd.

2. Föreslagna ändringar

2.1. Inkomstskattelagen

I 136 § 3 mom. i inkomstskattelagen föreslås en sådan ändring att momentet anger på

vilka villkor inkomstskatten kan sänkas för en person som har fått förvärvsinkomst som skall beskattas bara i en främmande stat och även annan förvärvsinkomst. Tillämpningsområdet utvidgas till att omfatta inte bara pensionsinkomster från utlandet, utan också andra förvärvsinkomster från utlandet. Lindringen av den progressiva inverkan gäller en i Finland bosatt persons sådana förvärvsinkomster från utlandet på vilka tillämpas undantagandemetoden med progressionsförbehåll, om vilken föreskrivs i 6 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning.

Det föreslås att ett nytt 4 mom. fogas till paragrafen. Dit flyttas den del av bestämmelsen som anger hur mycket inkomstskatten skall sänkas. Denna bestämmelse gäller lika så även andra förvärvsinkomster än pensionsinkomster.

De strukturella och uttrycksmässiga ändringarna är inte avsedda att ändra bestämmelsens innehåll i övrigt.

2.2. Lagen om skatt på arv och gåva

I 24 § i lagen om skatt på arv och gåva föreslås en sådan ändring att Nylands skatteverk skall verkställa arvs- och gåvobeskattningen centraliserat, om 22 eller 23 § i lagen inte kan tillämpas på det ärende som behandlas.

Nylands skatteverk skall verkställa beskattningen i de fall då arvlåtaren eller gåvogivaren var bosatt i en främmande stat vid

skattskyldighetens inträde. Koncentreringen till Nylands skatteverk gäller inte de fall av internationell arvs- och gåvobeskattning då beskattningen huvudsakligen verkställs enligt samma regler som i de fall som bara gäller Finland. Sådana är bl.a. de fall då arv- eller gåvotagaren var bosatt i en främmande stat vid skattskyldighetens inträde eller egendomen finns i en främmande stat men arvlåtaren eller gåvogivaren var bosatt i Finland vid skattskyldighetens inträde.

3. Propositionens konsekvenser

Propositionen har inga administrativa och inga nämnvärda ekonomiska konsekvenser.

4. Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet, i samarbete med Skattestyrelsen.

5. Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft vid ingången av 2006. Ändringen av 136 § 3 mom. i inkomstskattelagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2006. Ändringen av 24 § i lagen om skatt på arv och gåva tillämpas i de fall då skattskyldigheten har inträtt den 1 januari 2006 eller därefter.

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

1.

Lag**om ändring av 136 § i inkomstskattelagen**

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen av den 30 december 1992 (1535/1992) 136 § 3 mom., sådant det lyder i lag 707/1997, och
fogas till 136 §, sådan den lyder i nämnda lag 707/1997 och i lagarna 1565/1995 och 716/2004, ett nytt 4 mom. som följer:

136 §

Beskattningsens övre gräns

De inkomstskatter som fastställs enligt denna lag sänks, om en person som är bosatt i Finland

1) från en främmande stat får förvärvsinkomst som enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattnings skall beskattas bara i den främmande staten,

2) får även annan skattepliktig förvärvsinkomst, och om

3) det sammanlagda beloppet av personens inkomstskatter i Finland på dessa inkomster och de inkomstskatter som i utlandet betalas

på den i 1 punkten nämnda inkomsten är högre än i det fall att hela förvärvsinkomsten hade varit sådan inkomst som beskattas endast i Finland eller får beskattas i Finland.

I de fall som avses i 3 mom. fastställs inkomstskatten till ett belopp som tillsammans med skatten till utlandet på den nämnda inkomsten motsvarar den inkomstskatt som den skattskyldige varit skyldig att betala om hela förvärvsinkomsten hade varit sådan inkomst som beskattas endast i Finland eller får beskattas i Finland.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för 2006.

2.

Lag**om ändring av 24 § i lagen om skatt på arv och gåva**

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen av den 12 juli 1940 om skatt på arv och gåva (378/1940) 24 §, sådan den lyder i lag 507/1998, som följer:

24 §	Denna lag träder i kraft den 20 .
Om 22 eller 23 § inte kan tillämpas, verkställs arvs- och gåvobeskattningen av Nylands skatteverk.	Lagen tillämpas i de fall då skattskyldigheten uppkommer den 1 januari 2006 eller därefter.

Helsingfors den 21 oktober 2005

Republikens President

TARJA HALONEN

Minister Jan-Erik Enestam

1.

Lag**om ändring av 136 § i inkomstskattelagen**

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i inkomstskattelagen av den 30 december 1992 (1535/1992) 136 § 3 mom., sådant det lyder i lag 707/1997, och
fogas till 136 §, sådan den lyder i nämnda lag 707/1997 och i lagarna 1565/1995 och 716/2004, ett nytt 4 mom. som följer:

Gällande lydelse

136 §

Beskattningens övre gräns

Om en person bosatt i Finland från en främmande stat förvärvar pensionsinkomst, som är skattepliktig i Finland och som enligt gällande avtal mellan Finland och den främmande staten för att undvika dubbelbeskattning beskattas endast i nämnda stat, och får även annan skattepliktig förvärvsinkomst, och om det sammanlagda beloppet av inkomstskatterna enligt denna lag på dessa inkomster och inkomstskatterna i utlandet på den pensionsinkomst som beskattats endast i den främmande staten är högre än i det fall att hela förvärvsinkomsten hade varit sådan inkomst som beskattas endast eller får beskattas i Finland, sänks inkomstskatterna enligt denna lag. Den skattskyldige påförs i sådant fall i Finland ovannämnda inkomstskatter med ett belopp som tillsammans med skatten i utlandet på den pensionsinkomst som beskattats endast i den främmande staten svarar mot det belopp av inkomstskatter enligt denna lag som den skattskyldige hade haft att erlägga, om hela förvärvsinkomsten hade varit sådan inkomst som beskattas endast eller får beskattas i Finland.

Föreslagen lydelse

136 §

Beskattningens övre gräns

De inkomstskatter som fastställs enligt denna lag sänks, om en person som är bosatt i Finland

1) från en främmande stat får förvärvsinkomst som enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning skall beskattas bara i den främmande staten,

2) får även annan skattepliktig förvärvsinkomst, och om

3) det sammanlagda beloppet av personens inkomstskatter i Finland på dessa inkomster och de inkomstskatter som i utlandet betalas på den i 1 punkten nämnda inkomsten är högre än i det fall att hela förvärvsinkomsten hade varit sådan inkomst som beskattas endast i Finland eller får beskattas i Finland.

I de fall som avses i 3 mom. fastställs inkomstskatten till ett belopp som tillsammans med skatten till utlandet på den nämnda inkomsten motsvarar den inkomstskatt som den skattskyldige varit skyldig att betala om hela förvärvsinkomsten hade varit sådan inkomst som beskattas endast i Finland eller får beskattas i Finland.

*Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid be-
skattningen för 2006.*

2.

Lag

om ändring av 24 § i lagen om skatt på arv och gåva

I enlighet med riksdagens beslut
ändras i lagen av den 12 juli 1940 om skatt på arv och gåva (378/1940) 24 §, sådan den ly-
der i lag 507/1998, som följer:

Gällande lydelse

24 §
Om 22 eller 23 § inte kan tillämpas, verkställs arvs- eller gåvobeskattningen av det skatteverk inom vars område den skattepliktiga förmögenheten till största delen fanns vid skattskyldighetens inträde eller, om förmögenheten inte fanns i Finland, av det skatteverk inom vars område den skattskyldige är bosatt vid tiden för fastställandet av skatten.

Föreslagen lydelse

24 §
Om 22 eller 23 § inte kan tillämpas, verkställs arvs- *och* gåvobeskattningen av *Nylands* skatteverk.

*Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas i de fall då skattskyldig-
heten uppkommer den 1 januari 2006 eller
därefter.*
